

SIMETRIA NA TRIBUTAÇÃO
DO ESTADO FEDERADO

Vaiani Kotzias Pisani

DISSERTAÇÃO APRESENTADA AO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
COMO REQUISITO À OBTENÇÃO DO TÍTULO
DE MESTRE EM CIÊNCIAS HUMANAS - ESPECIALIDADE DIREITO

Orientador: Prof. Dr. Volnei Ivo Carlin
Co-Orientador: Prof. Msc. índio Jorge Zavarizi

FLORIANÓPOLIS

1992

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

A dissertação SIMETRIA NA TRIBUTAÇÃO DO ESTADO FEDERADO

elaborada por VAIANI KOTZIAS PISANI

e aprovada por todos os membros da Banca Examinadora, foi julgada adequada para a obtenção do título de MESTRE EM DIREITO.

Florianópolis, 26 de agosto de 1992.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Volnei Ivo Carlin - Presidente

Prof. Dr. Ari Kardex Bosco de Melo - Membro

Prof. Dr. Clóvis de Souto Goulart - Membro Suplente

Prof. Msc. Índio Jorge Zavarizi - Membro

Professor Orientador:

Prof. Dr. Volnei Ivo Carlin -

Professor Co-Orientador:

Prof. Msc. Índio Jorge Zavarizi -

Coordenador do Curso:

Prof. Dr. Leonel Severo da Rocha -

Volnei

Índio

Leone

Aos Professores e Funcionárias do Curso de Pós-Graduação em Direito da UFSC, os agradecimentos pela dedicação.

Especialmente, aos Professores Doutores Alcides Abreu e Cesar Luiz Pasold, os agradecimentos pelo incentivo.

Aos professores Doutores Volnei Ivo Carlin, Presidente da Banca Examinadora, e Ari Kardec Bosco de Melo, Clóvis de Souto Goulart e índio Jorge Zavarizi, seus componentes, os agradecimentos pela orientação.

À Professora Doutora Bernadete Pasold, os agradecimentos e o reconhecimento de seu mérito quanto ao nível acadêmico atribuído à redação do resumo em inglês.

Os agradecimentos, também, aos colegas Carlos Araújo Leonetti, Helge Detlev Pantzier, Hélio Teixeira da Rosa Júnior, Humberto Pereira, João da Silva Medeiros Netto, Nelson Amâncio Madalena, Sebastião Ogê Muniz, Sérgio Teixeira Faustino da Silva e Velocino Pacheco Filho por suas contribuições - o envio dos documentos relativos às proposições de reforma tributária, a elaboração de estudos microeconômicos e o contraponto em alguns debates -, de inestimável valor para este trabalho.

Para D.P., Lênia e Osmar Filho.

ABREVIATURAS UTILIZADAS

ADCT	- Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.
AIR	- Adicional do IR incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital.
BIRD	- Banco Interamericano de Reconstrução e Desenvolvimento (Banco Mundial).
CEE	- Comunidade Econômica Européia.
CEM	- Coordenadoria de Análise Econômico-Financeira dos Estados e Municípios do Ministério da Fazenda.
CF	- Constituição Federal.
Cf.	- Conforme.
CONFAZ	- Conselho de Política Fazendária, hoje Conselho Nacional de Política Fazendária.
COTEPE-ICM/ICMS	- Comissão Técnica Permanente do ICM/ICMS.
CTN	- Código Tributário Nacional.
DIEESE	- Departamento Intersindical de Estudos Estatísticos e Sócio-Econômicos.
DF	- Distrito Federal.
DOE	- Diário Oficial do Estado.
DOU	- Diário Oficial da União.

DRF	- Diretoria da Receita Federal.
DTN	- Diretoria do Tesouro Nacional.
EAESP	- Escola de Administração do Estado de São Paulo.
EC	- Emenda Constitucional.
EM	- Exposição de Motivos.
ES	- Estado do Espírito Santo.
FAFITE	- Federação das Associações de Fiscais de Tributos Estaduais.
FEBRABAN	- Federação Brasileira das Associações de Bancos.
FGV	- Fundação Getúlio Vargas.
FMI	- Fundo Monetário Internacional.
FPE	- Fundo de Participação dos Estados.
FPM	- Fundo de Participação dos Municípios.
IBAM	- Instituto Brasileiro de Administração Municipal.
IBGE	- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística.
ICM	- Imposto sobre Circulação de Mercadorias.
ICMS	- Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.
II	- Imposto sobre Importação de Produtos Estrangeiros.
INPC	- índice Nacional de Preços ao Consumidor.
INPES	- Instituto de Planejamento Econômico e Social.
IPEA	- Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas.
IPI	- Imposto sobre Produtos Industrializados.

IPTU	- Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana.
IR	- Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.
IRPF	- Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza da Pessoa Física.
IRPJ	- Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza da Pessoa Jurídica.
ISS	- Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.
ITR	- Imposto Territorial Rural.
IUCLLG	- Imposto único sobre Combustíveis e Lubrificantes Líquidos e Gasosos.
IUEE	- Imposto único sobre Energia Elétrica.
IUM	- Imposto único sobre Minerais.
IUT	- Imposto único sobre Transações.
IVA	- Imposto sobre Valor Adicionado, Agregado ou Acrescido.
IVVC	- Imposto sobre Venda a Varejo de Combustíveis.
MEFP	- Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento.
Op. Cit.	- " <i>Opere citato</i> " (Na obra citada).
PEA	- População Economicamente Ativa.
PEC	- Proposta de Emenda Constitucional.
PIB	- Produto Interno Bruto.
PNADS	- Pesquisas Nacionais por Amostras de Domicílio.
SC	- Estado de Santa Catarina.

SEF	- Secretaria de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda.
SEGS.	- Seguintes.
SFH	- Sistema Financeiro de Habitação.
SFN	- Secretaria da Fazenda Nacional do MEFP.
SPF	- Secretaria do Planejamento e da Fazenda do Estado de Santa Catarina.
SUDAM	- Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia.
SUDENE	- Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste.
SUFRAMA	- Superintendência da Zona Franca de Manaus.
TR	- Taxa Referencial de Juros.
UNAFISCO	- União Nacional dos Auditores Fiscais do Tesouro Nacional.

RESUMO

Este trabalho procura discutir a competência para a instituição de impostos dos entes políticos que integram a Federação Brasileira, apontando o delineamento constitucional que rege a matéria, confrontando-o com alguns exemplos de práticas administrativo-tributárias em vigor.

O seu suporte consiste em argüir se há possibilidade de um Estado de Direito - o governo das leis -, quando: 1) a forma federada desse Estado fica cerceada por limites ao exercício das competências tributárias dos Estados, Distrito Federal e Municípios e 2) quanto à irrelevância dispensada ao princípio da capacidade contributiva, na imposição tributária de todas as pessoas políticas nacionais.

As recorrentes discussões sobre reforma tributária, por sua vez, demonstram a imanente atualidade desse tema e indicam, por certo, a imperiosa necessidade de outros parâmetros a reger a tributação brasileira, não necessariamente vinculados a alterações constitucionais.

Por isso, distingue-se a otimização da imposição tributária da alegada, inarredável necessidade de reforma tributária que visa alterar a Constituição de 1988 antes mesmo de sua plena eficácia.

Com a ressalva de que não se dispõe de - nem se acredita em - fórmulas mágicas, propõe-se uma otimista perspectiva em nível de critérios, que possa dissolver a falta de legitimidade e a crise de legalidade face à tributação no Brasil.

ABSTRACT

This dissertation aims at discussing the competence of the political entities which integrate the Brazilian federation to issue taxes. It traces the constitutional precepts which cover the subject, contrasting them to some examples of current tax administrative practices.

The basis of this work lies in questioning the feasibility of the lawful state - the government of law - once its federal outline is restricted by the competence for taxation of its States, Federal District, and Municipal Districts. It also questions the disregard of all the political entities, when imposing tributes, towards the taxable capacity of those who will have to face the charges of taxation.

The recurring discussions about tributary amends, on the other hand, testify to their immanent present interest and indicate, beyond any doubt, the urgent necessity of establishing new criteria to guide Brazilian taxation, not necessarily linked with constitutional changes.

Thus, it seems necessary to distinguish between the improvement of the tributary system and supposedly necessary and urgent tributary reform which aims at altering the 1988 Constitution even before its total implementation.

Taking it for granted that there are no magical formulae, an optimistic view related to criteria is suggested so as to restore legitimacy and solve the problem of legality concerning taxation in Brazil.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	15
1. Notas	19
2. Referências bibliográficas	24
 CAPÍTULO I: A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NA FEDERAÇÃO BRASILEIRA.	25
1. Introdução	25
2. Antecedentes históricos	26
3. A implantação do sistema tributário nacional	28
4. A discriminação constitucional das competências tributárias	29
5. O sistema tributário nacional na Constituição de 1988	32
6. A função da lei complementar no exercício das competências tributárias	34
7. Notas	37
8. Referências bibliográficas	66
 CAPÍTULO II: O EXERCÍCIO DAS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS NO BRA- SIL	68
1. Introdução	68
2. O desempenho da União	70
3. A legislação tributária dos Estados	71
4. A exercício da competência tributária dos Municí- pios	76

5. Anexos	79
6. Notas	86
7. Referências bibliográficas	104
 CAPÍTULO III: AS PROPOSIÇÕES DE REFORMA TRIBUTÁRIA	107
1. Introdução	107
2. A proposta originada no poder executivo federal	108
3. Os estudos da comissão executiva de reforma fis- cal	109
4. A adoção do chamado "imposto único"	111
5. Porque a reforma tributária é tema de atualidade imaneante	116
6. Notas	120
7. Referências bibliográficas	145
 CAPÍTULO IV: SIMETRIA TRIBUTÁRIA NA FEDERAÇÃO	149
1. Introdução	149
2. A preservação da Federação	150
3. Legalidade e legitimidade tributárias	155
4. A crise de legalidade face à imposição	157
5. Notas	160
6. Referências bibliográficas	191
 CONSIDERAÇÕES FINAIS	194
 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS - ÍNDICE GERAL	197

INTRODUÇÃO

A Constituição de 1988 manteve, com alterações, a estrutura do sistema tributário nacional tal como nascera em 1965.

As discussões sobre o tema vinham sendo realizadas antes da convocação, para 1987, do Congresso Constituinte, com alguns tópicos recorrentes, entre os quais a descentralização da arrecadação tributária e a consequente ênfase ao que se denomina princípio da Federação - a ênfase na autonomia política interna dos entes federados -, revisando-se os seus encargos e a equivalente distribuição das receitas derivadas, desde há muito concentradas na União.

Os trabalhos da Subcomissão de Tributos contaram com a presença e intensa participação de tributaristas pátrios, de representantes do poder executivo da União e dos Estados e de alguns representantes das diversas classes de contribuintes.(1)

O texto da Constituição promulgada, entretanto, deixou de contemplar as mencionadas expectativas. Enquanto que os encargos dos entes políticos nacionais foram substancialmente aumentados, as receitas derivadas decorrentes da discriminação constitucional da competência tributária, embora maiores para Estados e Municípios, como adiante se demonstra, continuaram minguadas ou cerceadas.

Este cerceamento, ou melhor, o freio ao pleno exercício da competência tributária atinge Estados e Municípios, constando de dispositivos constitucionais expressos.(2)

A Constituição de 1988 é resultado da aspiração nacional de um Estado de Direito com participação democrática, portanto, a sua promulgação representa a garantia para que essa aspiração se concretize.

Por sua vez, a justiça distributiva ou a justiça fiscal é tema recorrente da doutrina do Direito e das normas postas dos Estados contemporâneos. RAWLS (1981:214) entende a possibilidade da manifestação da justiça fiscal exclusivamente quando se constata, de modo simultâneo, o exercício da participação democrática e o desempenho do Estado de Direito, sem os quais "a equidade essencial está faltando".(3)

Por isso, indaga-se: é possível que um Estado Federado comporte-se como Estado Unitário no tocante à tributação? Como se justificaria, nessas circunstâncias, sua caracterização como Estado de Direito?

E ainda mais, em relação à mencionada aspiração de participação democrática, esta poderia afastar a Justiça Fiscal?

Tais arguições representam o fulcro desta dissertação.

Sua primordial importância está vinculada aos novos movimentos para reforma tributária, face à revisão constitucional prevista para 1993 (4), além de se constituir num trabalho didático, que propicie visão abrangente do exercício da competência tributária na Federação brasileira.

O título da dissertação emprega a palavra de origem helênica "*symmetria*", significando justa proporção.(5)

Aqui, a justa proporção é abordada sob dois aspectos antitéticos: 1) justa proporção em relação à competência triádica dos entes políticos nacionais em razão dos seus encargos e 2) justa proporção em relação ao princípio da capacidade contributiva dos cidadãos.(6)

Tributação, também no título deste trabalho, significa a competência tributária para a instituição de impostos.(7) é uma redução; os tributos nacionais são impostos, taxas e contribuições de melhoria. O motivo do abandono, nesta dissertação, dessas duas espécies de tributos cinge-se ao seguinte suporte: taxas e contribuições de melhoria integram a competência comum da União, dos Estados e dos Municípios e seus efeitos econômicos são atenuados pelas contraprestações aos contribuintes: - a utilização, efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ou postos à disposição dos contribuintes, nas taxas; a valorização material ou o maior grau de satisfação decorrente da execução de obras públicas, nas contribuições de melhoria.(8)

É certo que a cobrança de taxas pelo "exercício regular do poder de polícia" deve merecer a devida apreciação, em razão de seu intrínseco significado, que remete às taxas nacionais a caracterização "mista" de impostos.(9)

O método que se adota é o hipotético-dedutivo (10), demonstrado pelo manejo da legislação tributária, aliado a exemplos práticos de alguns atos administrativo-tributários e a aná-

lise das proposições de reforma tributária em curso.(11)

O objeto da dissertação, exposto em sua página frontal, é a obtenção do título de Mestre em Ciências Humanas, especialidade Direito.

Acata-se literalmente a seguinte recomendação do Colegiado do Curso de Pós-Graduação, conforme PASOLD (1987:27):

"A aprovação do presente trabalho acadêmico não significará o endosso do Professor Orientador, da Banca Examinadora e do CPGD/UFSC à ideologia que o fundamenta ou que nele é exposta".

Quando se designa competência tributária dos Estados e Municípios subentende-se automaticamente a competência tributária do Distrito Federal, ente político federado com personalidade jurídica e competência legislativa comum àquelas desses dois outros.

1. - Notas

(1) A informação é de Ives Gandra Martins (1991: 39-40):

"Necessário se faz assinalar a valiosa contribuição oferecida a esta subcomissão pelas autoridades e entidades aqui recebidas em audiência pública: os Profs. e Técnicos Fernando Rezende, Alcides Jorge Costa, Geraldo Ataliba, Carlos Alberto Longo, Pedro Jorge Viana, Hugo Machado, Orlando Caliman, Ives Gandra da Silva Martins, Edivaldo Brito, Souto Maior Borges, Romero Patury Accioly, Nelson Madalena, Luís Alberto Brasil de Souza, Osiris de Azevedo Lopes Filho, o Secretário da Receita Federal, Dr. Guilherme Quintanilha; os Secretários da Fazenda dos Estados, que antes de aqui comparecerem promoveram, sob os estímulos desta subcomissão, os encontros de Manaus e Porto Alegre; os Secretários de Finanças das Capitais, o DIEESE; a Organização das Cooperativas Brasileiras; o Instituto Brasileiro de Mineração; a Organização Nacional das Entidades de Deficientes Físicos; as associações dos funcionários fazendários; a Unafisco e a Fafite; as entidades representativas do municipalismo brasileiro - a Frente municipalista, a Associação Brasileira dos Municípios, a Confederação Nacional dos Municípios e o Ibam."

"O resumo das palestras consta do presente relatório, sob a forma de anexo. Os debates foram conduzidos participativamente, dando-se a todos os membros da subcomissão condições de expor livremente suas idéias, o que contribuiu para o bom andamento dos trabalhos apresentados, bem como divulgar aos demais membros da subcomissão a síntese das sugestões de constituintes e de não-constituintes encaminhadas à presidência e ao Relator, realizou-se reunião plenária em que foi debatida uma pauta contendo os assuntos em torno dos quais gravita maior número de propostas apresentadas. Os membros desta subcomissão presentes à referida reunião externaram suas opiniões sobre tais assuntos e outras questões relevantes para a elaboração do anteprojeto. A subcomissão

recebeu 818 sugestões de Srs. Constituintes e 40 sugestões de entidades e outros interessados, num total de 858, as quais, depois de detidamente analisadas, passarão a integrar o presente relatório acompanhadas dos respectivos pareceres" (Diário da Assembleia Nacional Constituinte, 19 jun. 1987, p. 139)."

(2) Os mais significativos estão na competência legislativa da União, nas atribuições remetidas à lei complementar sobre determinadas matérias relativas a impostos estaduais e municipais e, também, no modo de fixação de alíquotas de impostos estaduais.

(3) Em "Fundamentos Institucionais da Justiça Distributiva", John Rawls (1981:214) explica:

"O principal problema da justiça distributiva é a escolha de um sistema social. Os princípios da justiça ("princípio de participação" e "princípio do Estado de Direito", incluídos na mesma obra, cap. 36, p. 177 e segs.) aplicam-se à estrutura básica e regulam como suas maiores instituições são combinadas num esquema. Então como vimos, a idéia da justiça como equidade tem de usar a noção de pura justiça processual, para lidar com as contingências das situações particulares. O sistema social tem de ser esboçado de maneira que a resultante distribuição seja justa, por mais que as situações se alterem. *Para conseguí-lo, é necessário situar o processo social e econômico dentro dos limites de adequadas instituições políticas e legais. Sem um adequado esquema desses fundamentos institucionais, não será justo o resultado do processo distributivo. A equidade fundamental está faltando.* (Grifos apostos).

(4) ADCT, art. 39. Entre as proposições de reforma tributária em discussão no Congresso Nacional tem-se aquela remetida pelo Executivo Federal e, também, à relativa à instituição do chamado "imposto único". Por fim, a Comissão Executiva da Reforma Fiscal, do MEFP, prepara o texto da mais recente proposição.

(5) A escolha do tema e de seu título representam uma tentativa otimista de alocar racionalidade ao sistema tributário brasileiro, pelo menos ao nível de princípios; a discussão que se propõe poderá atender a esse sentido teleológico.

Fique bem claro que não se dispõe de nem se acredita em fórmulas mágicas.

A intenção desta autoria poderia ser prosaicamente designada pela expressão anglo-saxônica "*wishful thinking*", a qual, mesmo num trabalho acadêmico, não deve ser desprezada.

(6) São aspectos antitéticos porque: a) a Federação brasileira pressupõe três competências tributárias, a tríade; disso não se pode eximir-se; b) a simetria na imposição propriamente dita, isto é, a justa proporção do gravame em relação ao princípio da capacidade contributiva, opõe-se a tal competência tributária, pelo menos em relação ao atual exercício dessa competência.

(7) É factível que se comente, também, as contribuições sociais que detenham a natureza jurídica de imposto.

(8) Aliomar Baleeiro (1972:292-293) discorre:

"Para imensa maioria dos financistas, pois, a distinção entre imposto e taxa reside em que ambos são processos de repartição de custos, mas, enquanto a última divide a despesa só entre os indivíduos componentes do grupo limitado dos beneficiários (quer usem do serviço ou o provoquem, quer gozem do serviço porque o têm à sua disposição), em contraste, o imposto opera a divisão dos encargos governamentais por grupos mais dilatados, sem a mínima preocupação de que os indivíduos deles integrantes sejam ou não beneficiados, ou tenham a mais remota responsabilidade na provocação do serviço assim mantido."

(9) A cobrança de taxas pelo "exercício regular do poder de polícia" é um sofisma. Poder de polícia, conforme Maria Sylvia Zanella di Pietro (1992: 86-88), tem como "*fundamento*" o princípio da predominância do interesse público sobre o particular, que dá à Administração posição de supremacia sobre os administrados". Para a Autora, o conceito do poder de polícia, atualmente, significa "a atividade do Estado consistente em limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do interesse público."

Com base em tais assertivas doutrinárias, verifica-se que o "exercício regular do poder de polícia" nada mais é do que a própria base para a instituição dos impostos, uma vez que sua divisibilidade é improvável.

A definição de imposto, contida no art. 16 do CTN, fortalece essa interpretação: "CTN, art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte." Veja-se a Nota precedente.

(10) A orientação sobre o método hipotético-dedutivo é aquela de LAKATOS et MARCONI (1988:91-96).

(11) Entre as proposições de reforma tributária estão aquelas anteriores à promulgação da Constituição de 1988, que não foram acatadas, especialmente o estudo coordenado pelo Prof. Fernando Rezende, publicado por IPEA/INPES, além das citadas na Nota 4, acima.

2. Referências Bibliográficas

- . BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1972. 600p.
- . COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988. Sistema Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1990. 423p.
- . DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1992. 479p.
- . LAKATOS, Eva Maria et MARCONI, Marina de Andrade. Fundamentos de Metodologia Científica. São Paulo: Atlas, 1988. 238p.
- . MARTINS, Ives Gandra. Sistema Tributário na Constituição de 1988. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1991. 326p.
- . PASOLD, Cesar Luiz et alii. Coletânea de Sugestões quanto à Produção Acadêmica. Revista Convergência. Florianópolis: Editora da UFSC, 1987. 66p.
- . RAWLS, John. Uma Teoria de Justiça. Trad. de Vamireh Chacon. Brasília: Editora da UNB, 1981. 461p.
- . REZENDE, Fernando (Coordenador). Estudos para a Reforma Tributária. Rio de Janeiro: IPEA/INPES, 1987. 167p. (Publicação com tiragem limitada a 100 exemplares - Tomo I).

CAPÍTULO I

A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NA FEDERAÇÃO BRASILEIRA

1. Introdução

Neste primeiro capítulo, arrolam-se os dispositivos das Constituições brasileiras, desde a primeira Constituição da República, que versam sobre a discriminação das competências tributárias dos entes políticos nacionais.

A análise desse tema demonstra, simultaneamente, dois aspectos contraditórios: 1) à medida em que a centralização dos recursos advindos da receita tributária concentra-se na União, procura-se aumentar a competência tributária de Estados e Municípios; 2) ao mesmo tempo, essa maior competência tributária fica cerceada por instrumentos, tais como a lei complementar e as resoluções do Senado Federal, que impõem freios ao exercício das competências tributárias descentralizadas.

É certo que tais dispositivos constitucionais originaram-se no período histórico do regime de exceção ao Estado de Direito: o que se discute é a sua permanência no texto da Constituição de 1988.

A respeito da discriminação constitucional da competência tributária dos Estados, dois aspectos não foram considerados: 1) a exclusão dos produtos semielaborados da imunidade do ICMS nas exportações e 2) a contrapartida da mesma imunidade aos produtos industrializados exportados, representada pelo fundo de ressarcimento às exportações e pelo adicional do imposto de renda que pode ser cobrado pelos Estados.

No primeiro caso, enquanto a legislação do IPI, que define os produtos industrializados, não se adaptar à nova nomenclatura, apesar da existência da lei complementar nº 65, de 15 de abril de 1991, publicada no DOU de 16 de abril de 1991, que se esforça em defini-los, é quase impossível querer-se que o ICMS incida sobre os produtos semielaborados.

Em relação à partilha das receitas tributárias nacionais, esta é objeto de rápida apreciação, na introdução ao próximo capítulo.

Quanto ao adicional do imposto de renda, de competência estadual, a ausência de dados a respeito da arrecadação do IR sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital dificulta a sua arrecadação, pelos Estados. Em Santa Catarina, a sua parca arrecadação confirma essa assertiva.(1)

2. Antecedentes históricos

Aqui, com a República, nasce a Federação: primeiro por decreto - o Decreto nº 1, de 15 de novembro de 1889 -, e depois

com a promulgação da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, em 24 de fevereiro de 1891.(2)

A forma federada de Estado pressupõe autonomia política e administrativa interna(3); por isso, é conferida a competência tributária aos Estados, inclusive a competência tributária supletiva e concorrente àquela da União.(4)

A Constituição de 1934 mantém a competência tributária da União e dos Estados, alargando a discriminação dos impostos de uma e outros(5) e estabelece, pela primeira vez, a competência tributária dos Municípios.(6)

Os Estados ainda dispõem da competência tributária supletiva e concorrente com a União, mas esta detém a prevalência.

O exercício da competência tributária supletiva e concorrente da União e dos Estados, por sua vez, determina que a arrecadação do novo imposto, ou dos novos impostos, seja procedida pelos Estados e partilhada com a União e os Municípios.(7)

A Constituição de 1937 repete a discriminação das competências tributárias da União, dos Estados e dos Municípios.(8)

A Constituição de 1946 pouco inovou em matéria tributária, mantendo o ordenamento vigente quanto à competência dos três entes políticos nacionais: - a ressalva, uma vez mais, é relativa à competência tributária supletiva e concorrente entre a União e os Estados.(9); a Emenda Constitucional nº 5, de 21 de novembro de 1961, aumentou a partilha das receitas tributárias com os Municípios.

O sistema tributário nacional foi instituído com a Emenda Constitucional à Constituição de 1946: - a EC. nº 18, de

1º de dezembro de 1965 -, como se destaca a seguir.

3. A implantação do sistema tributário nacional

Antes de qualquer alusão ao conteúdo da já referida Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, é necessário remeter-se ao Ato Institucional nº 1, de 9 de abril de 1964, que deu início ao longo período do regime de exceção ao Estado de Direito, e seus reflexos no procedimento legislativo, especialmente no que se refere: a) à competência legislativa para propor emendas à Constituição, atribuída ao Presidente da República(10); b) ao regimento interno de votação dessas emendas(11) e c) à iniciativa de leis sobre qualquer matéria, também atribuída ao Presidente da República, que puderam ser aprovadas por decurso de prazo.(12)

Neste cenário dominado pelo executivo da União, foram produzidas, na área tributária, a Emenda Constitucional nº 10, de 9 de novembro de 1964 e a Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965.(13)

A implantação do sistema tributário nacional traz uma espécie legislativa nova e tipicamente nacional, a lei complementar(14), e ainda se refere a resoluções do Senado Federal; numa e noutra deixa de especificar suas funções, neste artigo inaugural.(15)

Tais criações de espécies legislativas limitam ainda mais a discriminação constitucional das competências tributá-

rias, isto é, das competências tributárias de dois entes federados, Estados e Municípios.

Este fato, aliado à própria discriminação constitucional dos impostos do sistema tributário nacional, concentrou na União mais da metade da receita derivada nacional, incluídas as transferências ou partilha entre si dos recursos decorrentes da imposição tributária dos três entes políticos nacionais.(16)

4. A discriminação constitucional das competências tributárias

O sistema tributário nacional foi instituído com a Emenda Constitucional nº 18/65, juntamente com os princípios gerais de Direito Tributário e as limitações constitucionais ao poder de tributar. As espécies tributárias - impostos, taxas e contribuições de melhoria - estão na competência comum dos três entes políticos nacionais; a discriminação dos impostos é rígida, sem que qualquer ente político detenha a competência tributária residual.(17) À União cabem os empréstimos compulsórios e os impostos extraordinários "na iminência ou no caso de guerra externa".(18)

A discriminação constitucional dos impostos, ao invés de atender às competências tributárias próprias de cada ente político, está condicionada aos respectivos fatos geradores: impostos sobre o comércio exterior; impostos sobre o patrimônio e a renda; impostos sobre a produção e a circulação e impostos especiais.(19)

Tal forma de discriminação enfatiza, pelo menos, duas anomalias: a) em relação aos impostos sobre a produção e a circulação, tem-se três impostos em três competências distintas sobre o fato gerador relacionado à produção e à circulação de mercadorias e serviços; b) os impostos especiais, na exclusiva competência da União, também denominados impostos únicos, incidentes sobre operações com combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais, sem deter o critério da não cumulatividade, constante dos demais citados, exceto o IUM.

A distorção se agrava, na medida em que a discriminação constitucional dos impostos sobre a produção e a circulação gradua a correspondente competência tributária: o IPI, de competência federal, é seletivo e não cumulativo; o ICM, de competência estadual é não cumulativo, com alíquota uniforme para todas as mercadorias e alíquota interestadual limitada por "resolução do Senado Federal, nos termos do disposto em lei complementar"; a lei complementar também possibilita que o crédito do imposto cobrado por um Estado, seja aproveitado no Estado de destino da mercadoria.

O ISS, de competência municipal, tem sua alíquota limitada a 30% da alíquota interna do ICM, e incide sobre "serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados".(20)

A Constituição de 1967, sem modificar o sistema tributário nacional, tem o dom de trazer a discriminação dos impostos segundo a respectiva competência tributária, mas centraliza ainda mais aquela da União, que inclusive "mediante lei complemen-

tar, atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos federais, estaduais e municipais".(21)

A Emenda Constitucional nº 1/69, por seu turno, mantém a estrutura tributária nacional vigente, criando a competência tributária supletiva da União, desde que os novos impostos: a) não tenham base de cálculo e fato gerador idênticos aos dos existentes; b) não sejam da competência privativa de Estados e Municípios.(22) A autorização para a União "mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional" conceda isenções de impostos estaduais e municipais permanece: poderá fazê-lo até sem que isônomo tratamento atinja os impostos federais.(23)

Neste contexto, antes mesmo da vigência da EC nº 1/69, inúmeros textos de leis complementares e de decretos-leis determinam isenções do ICM e do ISS, de competência estadual e municipal. A própria lei complementar nº 24, de 07-01-1975, ao criar foro administrativo com função legislativa nacional para a concessão de isenções e benefícios fiscais do ICM, representa a concretização da competência tributária esvaída dos Estados, como adiante se comenta.(24)

De igual modo, a competência tributária municipal também foi agredida, embora a doutrina brasileira expresse suas dúvidas quanto ao exercício da competência tributária municipal.
(25)

5. O sistema tributário nacional na Constituição de 1988

PASTORE (1981: 4-21), avaliando a implantação do sistema tributário nacional através da EC nº 18/65, enfatiza a centralização na União do exercício da competência tributária nacional, propondo inclusive sua simples adequação, quando tratar-se de ações relativas à reforma tributária.(26)

Como se verificará, essa tese persistiu e foi vitoriosa no texto da Constituição de 1988. Basicamente, o sistema tributário nacional vigente mantém a estrutura anterior; as inovações consistem no imposto sobre grande fortunas, de competência federal (27); na absorção pelo ICMS, de competência estadual, dos extintos impostos únicos e dos impostos, também extintos, de transportes intermunicipal e interestadual e de comunicações e no imposto sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e lubrificantes, exceto óleo diesel, de competência municipal.(28)

O imposto de transmissão "*inter vivos*" e "*mortis causa*" sofreu seção, ficando as transmissões onerosas a cargo da competência municipal, enquanto que as heranças e doações sofrem imposição de competência estadual.

O ICMS, por sua vez, além de absorver os citados impostos de competência federal, continua não cumulativo e, por expresso dispositivo constitucional, poderá ser seletivo, embora a seletividade esteja cerceada pela alíquota ou alíquotas aplicáveis às operações interestaduais.(29)

Esta inovação, ao invés de manter a neutralidade do imposto de competência estadual, afasta-a, como provam as simu-

lações de PACHECO FILHO (1992: 2-5).(30)

Esse estudo microeconômico toca num ponto crucial, qual seja, a cobrança do ICMS no Estado de origem da mercadoria, cujas implicações são jurídicas e atingem o princípio da Federação, tendo suscitado inúmeras discussões dentro e fora do Congresso Constituinte: - o único ponto positivo fica por conta do dispositivo constitucional expresso sobre a sua imunidade nas operações interestaduais com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica.

A não cumulatividade do ICMS atingindo operações interestaduais é um dos pontos atentatórios à forma federada do Estado brasileiro, anulando, inclusive, vários princípios de direito tributário constantes da própria Constituição Federal, especialmente o princípio da igualdade.(31)

Pois, o que dizer, se é parte do poder legislativo da União - o Senado Federal - quem detém a atribuição constitucional de fixar as alíquotas do ICMS para as operações interestaduais e, assim o fazendo, utiliza percentuais diferentes, dividindo o País em Sul/Sudeste e Norte/Nordeste/Centro-Oeste e ES, numa posição de antagonismo fiscal que permite à produção dos Estados situados nas primeiras sofrer menor incidência do ICMS quando destinada aos Estados sediados nas segundas?

O Senado Federal detém competência também para fixar as alíquotas do imposto sobre a transmissão "*causa mortis*" e doação, de quaisquer bens ou direitos, de competência estadual, como se o Brasil fosse um país sem sérios desníveis sócio-econômicos regionais, fato que também limita a competência tributária

fixa

dos Estados.

Esta competência e também aquela dos Municípios, sofre ainda outro atentado no texto constitucional: - as matérias tributárias remetidas à atribuição específica da lei complementar, como se vê a seguir.

6. A função da lei complementar no exercício das competências tributárias

O art. 1º da Constituição de 1988 anuncia que o Brasil é uma República Federativa, "formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal".

Isto demonstra que a soberania nacional é centralizada na União, pois os Estados-membros indis põem de autonomia política externa, mas, em contraposição, há descentralização política e administrativa em nível interno.

Os Estados, no Brasil, com fundamento na Carta Constitucional, possuem capacidade política e administrativa própria, pois detêm competência legislativa, embora concorrente e limitada.(32)

Os Municípios, por sua vez, detêm capacidade política e legislativa, esta última em caráter suplementar.(33)

A explicação para a limitação da capacidade política de Estados e Municípios decorre da necessidade do que a doutrina denomina de "unidade jurídica do todo", pois convivem num mesmo território o ordenamento jurídico nacional e aqueles das unida-

des federadas - Estados e Municípios.(34)

Esta questão está relacionada ao âmbito de abrangência e à natureza da lei complementar: - a Constituição de 1988 remete pelo menos vinte e oito matérias à sua órbita, mas enaltece, em extensa maioria, que a lei complementar é lei de normas gerais.

O que representa uma lei de normas gerais?

As respostas da doutrina(35) atestam: a) a lei complementar de normas gerais sujeita todos os entes políticos nacionais; b) sua especificidade decorre de "*quorum*" qualificado para sua aprovação legislativa, frisando a importância das matérias que lhe são cometidas pela Constituição(36); c) as normas gerais são do âmbito de competência da União, mas competência concorrente: os Estados e os Municípios poderão legislar suplementarmente sobre seus temas.(37)

Neste sentido, a lei complementar tributária disporá sobre os conflitos de competência entre os entes políticos nacionais; as limitações constitucionais ao poder de tributar; as normas gerais de direito tributário e o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo.(38)

Partindo-se do óbvio discernimento de que a lei complementar de normas gerais é lei federal, embora também se denomine de lei nacional, e que, por ser lei de normas gerais, obrigue todos os entes políticos nacionais, como atribuir à sua competência - sem atentar contra o princípio da Federação - matéria outra, específica, que limita a competência tributária de Estados e Municípios?

A Constituição de 1988 remete à lei complementar outras matérias envolvendo a competência tributária de Estados e Municípios: sete relacionadas ao ICMS, duas relativas ao imposto sobre heranças e doações; uma relativa ao imposto sobre vendas a varejo de combustíveis e lubrificantes; duas referentes ao imposto sobre serviços.(39)

Destas, pode-se afirmar que seis são matérias específicas, aplicáveis em casos isolados como o texto constitucional deixa antever, e sua existência detém a função precípua de limitar o exercício da competência tributária de Estados e Municípios.

É o caso das deliberações coletivas para a concessão ou revogação de favores fiscais do ICMS, que vêm ocorrendo desde o Ato Complementar nº 34, de 30/01/67 - integralmente recepcionado na Constituição democrática de 1988! -; igualmente é o caso da disciplina do regime de compensação, da previsão do rol de não incidências e da manutenção de créditos do ICMS.(40)

Da mesma forma, isto é, centralizadamente, a Constituição de 1988 remete à atribuição da lei complementar limitações ao exercício da competência tributária dos Municípios, referentes à fixação das alíquotas do ISS e do IVVC e à não incidência do ISS para as exportações de serviços para o exterior.

(41)

7. Notas

(1) Conforme o demonstrativo da Assessoria Econômica da Secretaria da Fazenda de Santa Catarina, a arrecadação do AIR representa, em 1990, 1,02% da receita tributária estadual.

(2) Cláudio Pacheco, "in" As Constituições do Brasil, Instituto Tancredo Neves, 1987, "apud" Celso Bastos: "Histórico das Constituições" (1988: 292 e 295), observa:

"... esta Constituição (a de 1891) carece de um fundamento de legitimidade popular e, além disto, não alcançou uma satisfatória realização na sua rota de vivências políticas.

Faltou-lhe esta legitimidade porque o seu fato gerador - a proclamação da república, resultou de um seco golpe militar, que não veio na onda de um movimento coletivo".

"E faltou-lhe realização política porque o aparato democrático da Constituição de 1891 ficou inerte, em sua maior parte, durante o longo período da sua vigência, em que somente vigorou e predominou o poder presidencial do regime executivo que ela introduziu por sua preceituação constitucional".

"Confirmando o que já decretara o Governo Provisório, a Constituição de 1891 implantou na estrutura constitucional brasileira aquilo que nela própria se denominava "República Federativa", constituída pela união perpétua e indissolúvel das

antigas Províncias, pomposamente erigidas em Estados autônomos. A Federação vinha assim tomar o lugar da desmoronada envergadura da centralização monárquica. A estes Estados, assim erigidos por via de legislação, por meio de outorgas dadivosas de autonomia, foi deixada uma larga margem de competência que se expandia não só pela cláusula que facultava aos Estados regerem-se pela Constituição e pelas leis que adotassem, como pela outra que lhes facultava "em geral todo e qualquer poder, ou direito que não lhes for negado por cláusula expressa ou implícita contida nas cláusulas expressas da Constituição". (C.F. de 1821, art.65, §2º). "Assim, toda a massa invisível e enorme de poderes que escapasse da enumeração, sempre lacunosa, de atribuições conferidas ao poder federal pela Constituição, explicitamente, refluía sua competência aos novos Estados.

Mas, emitindo em sentido oposto, a Constituição conferia ao Governo Federal, por uma cláusula que a prática constitucional revelou incompleta e elástica, o poder de intervir em negócios particulares dos Estados, cindindo e suplantando toda a sua autonomia"... (C.F. de 1891, art. 6º, I a IV, §§ 1º e 2º).

(3) a) Michel Temer (1991: 55) esclarece: "... federação, de *"Foedus, foederis"*, significa aliança, pacto, união. Pois é da união, da aliança, do pacto entre Estados que ela nasce", aceitando que do conceito de federação decorrem "idéias tais como a centralização e a descentralização administrativa e política". Isto representa, em síntese, que a soberania é centralizada - os Estados-membros in-

dispõem de autonomia política externa - mas, em contraposição, há descentralização política e administrativa em nível interno, evidenciada pela competência legislativa própria, embora concorrente e limitada.

b) Souto Maior Borges (1975: 7) aduz que, no Estado Federado, "inexistem níveis de governo", devido ao "implícito princípio de isonomia das pessoas constitucionais".

(4) A Constituição de 1891, no seu art. 7º, prevê a competência exclusiva da União para decretar:

"1º) impostos sobre a importação de procedência estrangeira;

2º) direitos de entrada, saída e estadia de navios, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, bem como às estrangeiras que já tenham pago impostos de importação;

3º) taxas de selo, exceto aquelas contidas na competência dos Estados;

4º) taxas dos correios e telégrafos federais".

O seu art. 9º arrola a competência dos Estados para instituir:

"1º) imposto sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção;

2º) imposto sobre imóveis rurais e urbanos;

3º) imposto sobre transmissão de sua propriedade;

4º) imposto sobre indústrias e profissões;" e "taxa de selos quanto aos atos emanados de seus respectivos governos e negócios de sua economia, "além daquelas concernentes a seus correios e telégrafos" (art. 9º, §§ 1º e 2º).

O art.12 prescreve a licitude da competência tributária supletiva da União e dos Estados, cumulativa ou não.

(5) O art. 6º da Constituição de 1934 discrimina na competência privativa da União os seguintes impostos:

"a) sobre a importação de mercadorias de procedência estrangeira;

b) de consumo de quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de motor de explosão;

c) de renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis;

d) de transferência de fundos para o exterior;

e) sobre atos emanados do seu Governo, negócios da sua economia e instrumentos de contratos ou atos regulados por lei federal".

A competência tributária privativa dos Estados, prevista no art. 8º, I, da Constituição de 1934, abrange:

"a) propriedade territorial, exceto a urbana;

b) transmissão de propriedade "causa mortis";

c) transmissão de propriedade imobiliária "inter vivos", inclusive a sua incorporação ao capital da sociedade;

d) consumo de combustíveis de motor de explosão;

e) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual;

f) exportação das mercadorias de sua produção até o máximo de dez por cento "ad valorem", vedados quaisquer adicionais;

g) indústrias e profissões;

h) atos emanados do seu governo e negócios da sua economia de regulados por lei estadual".

(6) O § 2º, do art. 13, da Constituição de 1934 atribui aos Municípios os seguintes impostos:

"I - o imposto de licenças;

II - os impostos predial e territorial urbanos, cobrado o primeiro sob a forma de décima ou de cédula de renda;

III - o imposto sobre diversões públicas;

IV - o imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais".

(7) O art. 11 da Constituição de 1934 preconiza:

"Art. 11. É vedada a bitributação, prevalecendo o imposto decretado pela União quando a competência for concorrente. Sem prejuízo do recurso judicial que couber, incumbe ao Senado Federal "ex-officio" ou mediante provocação de qualquer contribuinte, declarar a existência da bitributação e determinar a

qual dos tributos cabe a prevalência".

O parágrafo único do art. 10 da Constituição de 1934 expressa:

"Parágrafo único. A arrecadação dos impostos a que se refere o número VII (União e Estados podem "criar outros impostos, além dos que lhes são atribuídos privativamente") será feita pelos Estados, que entregarão, dentro do primeiro trimestre do exercício seguinte, trinta por cento à União, e vinte por cento aos Municípios de onde tenham provindo. Se o Estado faltar ao pagamento das cotas devidas à União ou aos Municípios, o lançamento e a arrecadação passarão a ser feitos pelo Governo federal, que atribuirá, nesse caso, trinta por cento ao Estado e vinte por cento aos Municípios".

(8) O art. 20 da Constituição de 1937 arrola na competência privativa da União os cinco impostos listados na Nota 4, acima; igualmente, os arts. 23 e 28, respectivamente atinentes à competência tributária privativa dos Estados e Municípios, repetem as discriminações contidas das Notas 4 e 5, também acima.

(9) As inovações trazidas com a Constituição de 1946 referem-se ao imposto único sobre lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos, minerais e energia elétrica (art. 15, III e § 2º), na competência da União; e a transferência da competên-

cia dos Estados para a dos Municípios, do imposto de indústrias e profissões (art. 29, III).

Sobre isso, Aliomar Baleeiro "in" A Constituição de 1946, Fundação Projeto Rondon, p.4, "apud" Celso Bastos (1988: 314), assim se manifesta:

"No correr do tempo, a República sacrificou muito os municípios, não só lhes restringindo a autonomia, cada vez mais ameaçada pelos estados, senão também desfavorecendo-os na discriminação das rendas públicas.

Pouco a pouco, a fatia do leão coube ao Tesouro Federal, que arrecadava mais de 63% dos tributos pagos por todos os brasileiros, ao passo que os municípios, em 1945, não chegavam a receber 7%, cabendo a diferença aos estados (mais ou menos 30%).

Esse fenômeno impressionou ativamente os constituintes. Para melhorar as finanças dos municípios, deram-lhes o Imposto de Indústrias e Profissões (antes tinham só 50% dele), uma quota em partes iguais, no rateio de 10% do Imposto de Renda, excluídas as capitais, e quando a arrecadação estadual de impostos, salvo o de exportação, excedesse, em município que não fosse o da capital, o total das rendas locais, de qualquer natureza, o Estado dar-lhe-ia anualmente 30% do excesso arrecadado."

(10) O art. 3º do Ato Institucional nº 1 determina:

"Art. 3º - O Presidente da República poderá remeter ao Congresso Nacional projetos de emenda à Constituição".

(11) O parágrafo único do art. 3º do Ato Institucional nº 1 dispõe:

"Parágrafo único - Os projetos de emenda constitucional, enviados pelo Presidente da República, serão apreciados em reunião do Congresso Nacional dentro de 30 (trinta) dias, a contar do seu recebimento, em duas sessões, com o intervalo máximo de 10 (dez) dias, e serão considerados aprovados quando obtiverem, em ambas as votações, a maioria absoluta dos membros das duas Casas do Congresso".

(12) O art. 4º do Ato Institucional nº 1 inova o processo legislativo:

"Art. 4º - O Presidente da República poderá enviar ao Congresso Nacional projetos de lei sobre qualquer matéria, os quais deverão ser apreciados dentro de 30 (trinta) dias, a contar do seu recebimento na Câmara dos Deputados, e de igual prazo no Senado Federal; caso contrário, serão tidos como aprovados.

Parágrafo único - O Presidente da República, se julgar urgente a medida, poderá solicitar que a apreciação do projeto se faça, em 30 (trinta) dias, em sessão conjunta do Congresso Nacional, na forma prevista neste artigo".

(13) A EC nº 10/64 coloca na competência da União o imposto sobre a propriedade territorial rural, mantendo o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana na órbita

municipal, da qual o primeiro foi amputado. A sua justificativa deve-se à vontade nunca realizada de se promover política fiscal com o ITR, com vistas à distribuição de renda. O produto de sua arrecadação permaneceu com os Municípios. Aliomar Baleeiro (1974: 139) informa:

"O imposto territorial rural foi criado pelos Estados-membros mais desenvolvidos no uso da competência concorrente e residual, que lhes dava a Constituição de 1891.

Até 1961, a Constituição de 1946 outorgou aos Estados (artigo 19, nº 1) a competência para decretar impostos "sobre a propriedade territorial, exceto a urbana". Esta última tocou aos Municípios (art. 2º, nº 1).

A Emenda Constitucional nº 5, de 21-11-1961, transferiu o imposto territorial rural aos Municípios de cuja competência os retirou o art. 1º da Emenda Constitucional nº 10, de 9 de novembro de 1964, para entregá-lo à União, que destinaria o produto aos Municípios onde estejam localizados os imóveis sobre os quais incida a tributação. O objetivo dessa Emenda consistiu em armar a União de potente instrumento de Política Fiscal para a reforma agrária e combate aos latifúndios improdutivos.

Na competência da União mas com a entrega da arrecadação aos Municípios, permanece este tributo, por força dos arts. 21, III e 24, da Constituição de 1967. O produto arrecadado é entregue ao Município de situação do imóvel."

(14) Embora a EC nº 18/65 não se refira ao processo legislativo, o seu art. 1º dispõe:

"Art. 1º - O sistema tributário nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria, e é rígido pelo disposto nesta Emenda, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal, e nos limites das respectivas competências, em leis federal, estadual ou municipal."

(15) José Cretella Jr. (1991: 2711-2712 e segs.) sentencia:

"Faltou uniformidade ao dispositivo (art. 59, II, da CF de 1988). Ou se falará em "emendas à Constituição" e "leis complementares à Constituição", como em 1967-1969, ou se falará em "emendas" e "leis complementares". Em 1988, alude-se a "emendas à Constituição" e "leis complementares". Emenda-se "algo". Complementa-se "algo".

Coube ao denominado Ato Adicional, ou, mais tecnicamente, à Emenda Constitucional nº 4, que implantou o parlamentarismo no Brasil, em 2 de setembro de 1961, a criação desta figura de direito constitucional, especificando seu art. 22 o rito a ser observado para que esse ato normativo tivesse validade e eficácia. A *lei complementar* desapareceu de nosso direito, quando foi revogada a EC nº 4, que a instituiu, reaparecendo, entretanto, com a promulgação da EC nº 17, de 26 de novembro de 1965, art. 6º. A Constituição de 1967, art. 63 ("As leis complementares à Constituição serão votadas por maioria absoluta dos mem-

bro das duas casas do Congresso Nacional..."), reiterada com leve alteração na EC nº 1, de 1969, art. 50 ("As leis complementares somente serão aprovadas, se obtiverem maioria absoluta dos votos dos membros das duas casas do Congresso Nacional..."), é que consagrou, em nosso direito, a lei complementar, dedicando-lhe vários artigos. Miguel Reale, estudando a *natureza jurídica da lei complementar*, sustentou a necessidade de intercalar-se um *tertium genus*, que não ostentasse nem a rigidez dos preceitos constitucionais, e que não comportasse a *renovação*, por força de lei ordinária superveniente, já que se nota, para classificá-la, a insuficiência da rígida dicotomia - *leis constitucionais e leis ordinárias* -, que a dogmática jurídica tradicional costuma distinguir (Cf. *Parlamentarismo brasileiro*, São Paulo, Ed. Saraiva, 1962, ps. 110-111). No campo jurídico, não há nem *direito misto* nem *tertium genus*, porque os institutos - atos, contratos, leis, bens, e, mesmo, ramos do direito - ou são predominantemente de natureza A, ou de B, sendo que a preponderância de traços é que os tipifica. Na verdade, não há *leis constitucionais*, porque, nesta expressão "constitucionais" quer dizer "conforme à Constituição, de acordo com a Constituição é lei ordinária constitucional"... "O que há é *dispositivo* constitucional, jamais *lei constitucional*, contrapondo-se a lei ordinária."

- (16) A Revista de Finanças Públicas nº 348, (p.32), de out./nov. /dez. de 1981 traz o seguinte demonstrativo sobre a repartição da receita derivada nacional (impostos + transferências):

"QUADRO X

Repartição dos Recursos Efetivamente Disponíveis

Anos	União	Estados*	Municípios	Total	Participação %		
					União	Estados	Municípios
1967	4.045	4.954	1.966	10.965	36,9	45,2	17,9
1968	7.844	8.227	3.263	19.334	40,6	42,5	16,9
1969	12.289	10.667	3.865	26.821	45,8	39,8	14,4
1970	15.553	13.488	4.988	34.029	45,7	39,6	14,7
1971	21.121	16.970	6.157	44.248	47,7	38,4	13,9
1972	30.535	22.429	8.473	61.437	49,7	36,5	13,8
1973	40.909	30.935	11.445	83.289	49,1	37,1	13,8
1974	59.297	42.764	16.010	118.071	50,2	36,2	13,6
1975	78.760	56.297	21.474	156.531	50,3	36,0	13,7

* Inclui o DF e Territórios.

Fonte: CEM-SEF: Secretaria de Economia e Finanças do Min. da Fazenda."

é importante salientar, nesta nota, que o sistema tributário nacional entrou em vigor a partir de 1969, face às disposições do art. 26, § 1º da própria EC nº 18/65:

"Art. 26. Os tributos de competências da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, vigentes à data de promulgação desta Emenda, salvo o imposto de importação, poderão continuar a ser cobrados até 31 de dezembro de 1966, devendo, nesse prazo, ser revogados, alterados ou substituídos por outros, na conformidade do disposto nesta Emenda.

§ 1º - A lei complementar poderá estabelecer que as alterações e substituições tributárias na conformidade do disposto nesta Emenda, entrem gradualmente em vigor nos exercícios de 1967, 1968 e 1969."

(17) EC nº 18/65, art. 5º: "Os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam desta Emenda, com as competências e limitações nela previstas."

(18) Os empréstimos compulsórios poderão ser instituídos pela União "em casos excepcionais definidos em lei complementar" (art. 4º da EC nº 18/65); da mesma forma, os impostos extraordinários, temporariamente, em decorrência de ou na iminência de guerra (art. 17 da EC nº 18/65), com prazo gradativo de supressão (máximo de cinco anos), após a "celebração da paz".

(19) Os impostos sobre comércio exterior são os de importação e exportação, de competência da União; os impostos sobre o patrimônio e a renda são: a) de competência da União, o imposto de renda e proventos de qualquer natureza; b) de competência dos Estados, o imposto sobre a transmissão "*inter vivos*" e "*mortis causa*"; c) de competência dos municípios, o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana; os impostos sobre a produção e a circulação compreendem: a) o IPI, de competência federal; b) o ICM, de competência estadual, o ISS, de competência municipal; o IOF e o imposto

sob serviços de transportes e comunicações salvo os municipais, de competência federal, além dos denominados impostos únicos (E C nº 18/65, arts. 7º a 16).

(20) Tais critérios constam, respectivamente, dos arts. 11, parágrafo único, 12, §§ 1º e 2º, 13, 14 e 15 da EC nº 18/65.

(21) CF de 1967, art. 20, § 2º.

(22) EC nº 1/69, art. 18, § 5º.

(23) EC nº 1/69, art. 19, § 2º.

(24) O rol de benefícios fiscais do ICM e ISS concedidos por legislação federal é enorme; entre outros, alistam-se:

a) Ato Complementar nº 35, de 28/02/67, art. 7º - estende a imunidade do ICM às exportações de produtos industrializados para o exterior; às mercadorias remetidas a empresas comerciais que operam exclusivamente no ramo da exportação, a armazéns gerais alfandegados, entrepostos aduaneiros e zonas francas e a entrepostos industriais de que trata o Decreto-lei nº 37/66;

b) Ato Complementar nº 36, de 13-03-67, art. 1º - diminui a base de cálculo do ICM nas saídas de bens de capital de origem estrangeira; art. 2º - concede crédito presumido de ICM às empresas produtoras de discos e outros materiais de gravação

de som; art. 4º - estabelece o Distrito Federal como local da ocorrência do fato gerador do ICM, na revenda de trigo importado pelo Banco do Brasil S.A.; art. 6º - estabelece os locais de ocorrência do fato gerador do ISS;

c) Lei Complementar nº 4, de 2-12-69, art. 1º - concede isenção do ICM a várias operações e a várias mercadorias;

d) Lei Complementar nº 24, de 7-01-75, arts. 1º a 12 - dispõe sobre a forma de concessão de isenção do ICM; art. 14 - concede suspensão do ICM para as mercadorias remetidas pelo produtor para estabelecimento de Cooperativa de que faça parte e desta para a Central ou Federação de Cooperativas; art. 15 - dispõe sobre a inalterabilidade do tratamento tributário concedido à Zona Franca de Manaus;

é interessante notar que a Lei Complementar nº 24/75 tem sua origem no Ato Complementar nº 34, de 30/01/67 e produz efeitos, quanto à forma de concessão de benefícios fiscais do ICMS, até hoje - foi, nesta parte, entendida como recepcionada pela Constituição Federal de 1988, no seu art. 155, I, b, § 2º, XII, g. Este ponto será adiante retomado;

e) Decreto-lei nº 1.852, de 27-01-81 - a distribuição aos municípios da parcela do ITBI, de competência estadual;

f) Lei Complementar nº 48, de 10-12-84 - estabelece normas integrantes do Estatuto da Microempresa, relativas ao ICM e ao ISS.

(25) Ives Gandra Martins "in" O Sistema federativo e a organização tributária" (1986: 33-35) escreve:

"É bem verdade que o Brasil adotou, no conceito das Federações civilizadas, solução tributária consideravelmente mais ousada, o que nem por isto representou solução mais eficaz, ao outorgar, na lei maior, no concernente à tríplice autonomia dos entes federados (política, administrativa e financeira), funções impositivas aos municípios, o que, de rigor, nenhum país desenvolvido oferece.

Com efeito, os países mais evoluídos têm preferido destinar aos Municípios, quando adotando a forma federativa de Estado, receitas retiradas da imposição dos entes maiores da Federação, que lhes outorga direito à receita própria, imposta e exigida em sua peculiar esfera de ação.

O interessante, entretanto, é que os municípios das democracias federais recebem destinações de imposição fiscal, sem possuir autonomia decisória a respeito, consideravelmente superiores ao complexo de incidências tributárias recebido pelos municípios brasileiros."

.....

"Carlos Alberto Longo, em dois livros ("Caminhos para a Reforma Tributária" e "A disputa pela Receita Tributária no Brasil", Edições FIPÉL Pioneira, 1984-85), traça perfil sensivelmente preocupante quanto a pouquidão de recursos tributários dos municípios, não obstante a teórica superioridade constitucional que lhes permite impor tributos. Assim é que contra uma média de 30% de receita tributária destinada a municípios nos países civilizados, recebem os municípios brasileiros, em média, 17% da carga tributária do país, sendo que 10% de repasses e 7%

de imposição direta.

A evidência, problema de relevância no concernente aos Municípios é o que diz respeito às regiões metropolitanas, posto que a problemática dos grandes municípios reunidos gera, pela proximidade e grandeza dos focos naturais de desenvolvimento das capitais dos Estados, desafios a exigir orçamentos mais complexos e receita tributária pertinente."

O texto supratranscrito é anterior à vigência da CF de 1988, que possibilitou maior aporte de receitas derivadas aos municípios, como se verá adiante.

(26) Afonso Celso Pastore "in" "Avaliação Crítica da Reforma Tributária de 1965" (1981: 10), divulga:

"O Sistema Tributário Nacional foi estruturado objetivando alcançar três grandes objetivos, quais sejam, o crescimento das receitas públicas, para minimizar o déficit orçamentário, a acumulação de capital, e compensar as desigualdades de capacidade tributária entre as diversas regiões do País. Para tanto, procurou-se centralizar a quase totalidade das decisões tributárias nas mãos do Governo Federal para que este tivesse a flexibilidade na busca daquelas metas. Nesse sentido, os governos estaduais tiveram a arrecadação baseada praticamente em um único imposto - o ICM - cuja política é coordenada a nível nacional nos termos da Constituição Federal, arrecadação essa complementada por transferências federais com parcela significativa de recursos vinculados.

Assim, as grandes decisões de política tributária nos últimos quinze anos foram tomadas pelo Governo Central, praticamente sem a participação dos governos locais, que no entanto foram convocados a abrir mão de parte substancial de sua arrecadação para a busca das prioridades nacionais."

.....

Mais ao fim de seu trabalho, Pastore (1981:16) complementa:

"Conforme se evidenciou anteriormente, não há como negar que a reforma tributária implantada a partir de 1967, conjugada com as políticas implementadas posteriormente, atingiu a maioria dos objetivos para os quais ela foi concebida. O êxito das políticas deve-se, em grande parte, além obviamente deles se assentarem em uma estrutura tributária mais adequada aos objetivos, à centralização das decisões e, até certo ponto, dos próprios recursos tributários nas mãos do Governo Federal"

.....

Para este Autor, as falhas na estrutura do Sistema Tributário Nacional "podem ser sanadas sem alteração em sua estrutura" (1981: 20).

(27) O imposto sobre grandes fortunas de competência federal, ainda não foi instituído, devido à ausência de lei complementar, conforme o art. 153, VII, da CF de 1988.

(28) a) O "caput" art. 153 da CF de 1988 dispõe:

"Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - produtos industrializados;
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI - propriedade territorial rural;
- VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar."

b) O "caput" do art. 155, da CF de 1988, estabelece:

"Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

I - impostos sobre:

- a) transmissão "causa mortis" e doação, de quaisquer bens ou direitos;
- b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
- c) propriedade de veículos automotores (cuja discriminação vigora desde 19/01/86: EC nº 27/85).

II - adicional de até cinco por cento do que for pago à União por pessoas físicas ou jurídicas domiciliados nos respectivos territórios, a títulos do imposto previsto no art. 153, III, incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital (O montante de sua arrecadação atinge o percentual correspondente, em 1990, a 1,02% da receita tributária do Estado de Santa Catarina, segundo dados da Assessoria Econômica da SPF).

c) O "caput" do art. 156, da CF de 1988, prevê:

"Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel;

IV - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, I, "b", definidos em lei complementar."

(28) O art. 155, § 2º, III, admite:

"§ 2º - O imposto previsto no inciso I, "b", atenderá ao seguinte:

.....

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;"

O inciso VII do mesmo § 2º, no entanto, limita a seletividade, salvo deliberação conjunta em contrário dos Estados, à alíquota prevista para as operações interestaduais.

(30) O economista Velocino Pacheco Filho, "in" ICMS: Repercussão da Diferenciação das Alíquotas sobre a Margem de Lucro Efetiva", (1992:2-5) observa:

"O presente trabalho pretende focalizar, embora de modo sumário, o efeito sobre a margem efetiva de lucro da diferenciação de alíquotas do imposto que incide na entrada e na saída de bens no estabelecimento.

Inicialmente, duas observações fazem-se necessárias, constituindo a estrutura axiomática com que iremos trabalhar:

- 01 - o preço percebido pelo contribuinte é o preço de comercialização diminuído do imposto incidente sobre a venda que, nos termos da lei, integra o seu preço;
- 02 - por outro lado, está embutido no preço pelo contribuinte ao fornecedor o imposto que incide na etapa precedente de comercialização. Este imposto, pela sistemática de apuração do ICMS, é recuperável, razão porque podemos falar em preço efetivo de compra, líquido do imposto.

Sendo,

P_v = preço de venda

P_c = preço de compra

r_1 = alíquota incidente na venda

r_2 = alíquota incidente na compra

Pode-se definir:

$$\begin{array}{l} \text{margem bruta de comercialização} \\ \text{ou margem nominal} \end{array} = mb = \frac{P_v - P_c}{P_c} \quad (I)$$

$$\begin{array}{l} \text{margem líquida de comercialização} \\ \text{ou margem efetiva} \end{array} = ml = \frac{P_v(1-r_1)-P_c(1-r_2)}{P_c(1-r_2)} \quad (II)$$

Substituindo-se (I) em (II) e resolvendo para ml , obtém-se:

$$ml = - \frac{r_1 - r_2}{1 - r_2} + \frac{1 - r_1}{1 - r_2} mb \quad (III)$$

Consideramos as seguintes hipóteses:

A) $r_1 = r_2$

Podemos chamar de situação normal, em que não é praticada diferenciação de alíquotas. Corresponde à situação de neutralidade do imposto, prevista na teoria. De (III) podemos constatar que:

$$ml = mb$$

Ou seja, o imposto não altera a margem de comercialização praticada pelo contribuinte.

B) $r_1 > r_2$

Nesta situação, o ônus tributário na saída da mercadoria é maior que o gravame na sua aquisição. A diferença de tratamento tributário é desfavorável ao contribuinte que tem sua margem efetiva de comercialização comprimida.

.....

Para fins de simplificação do modelo, está-se admitindo o aproveitamento de crédito no caso de entrada de mercadoria isenta. A equação (III) assume a forma:

$$m_1 = -r_1 + (1 - r_1) m_b$$

.....

$$m_b = \frac{R_1 - R_2}{1 - r_1}$$

Para margem bruta menor que esse valor o contribuinte terá prejuízo. A perda de rentabilidade sofrida pelo contribuinte é dada por:

$$p_e = \frac{(r_1 - r_2) (1 + m_b)}{1 - r_2}$$

C) $r_1 < r_2$

Já nessa situação, o ônus tributário na saída da mercadoria é menor que o gravame na sua aquisição. A diferença de tratamento tributário é favorável ao contribuinte que tem sua margem efetiva de comercialização alargada.

$m_b < m_1$

.....

A sobremargem obtida pelo contribuinte é dada por:

$$S_m = \frac{(r_2 - r_1)}{1 - r_2} (1 + m_b)$$

MARGENS EFETIVAS DE COMERCIALIZAÇÃO PARA MARGEM NOMINAL DE 20%

r_2	0	7%	12%	17%	25%
r_1					
0	20,00	29,00	36,36	44,58	60,00
7%	11,60	20,00	26,80	34,46	48,80
12%	5,60	13,55	20,00	27,23	40,80
17%	-0,40	7,10	13,18	20,00	32,80
25%	-10,00	3,23	2,27	8,43	20,00

.....

É fácil observar que a arrecadação será sempre igual à sua incidência na venda a consumidor final, independente de ser diferentes as alíquotas incidentes na compra e na venda, ou seja, a alíquota incidente na venda ser maior ou menor que a incidente na etapa anterior de comercialização.

.....

Portanto, a diferenciação de alíquotas não afeta a arrecadação desde que incida a alíquota plena na última etapa de comercialização. Abstraindo, é claro, do ICMS ser cobrado concomitantemente por várias entidades tributantes, como sucede em nosso sistema federativo, implicando as alíquotas diferenciadas em transferência líquida de receita tributária entre os Estados.

O grande efeito da diferenciação de alíquotas é sobre a organização do mercado, transferindo receita (lucratividade) entre os contribuintes. Frustra-se assim a idéia de ICMS como imposto neutro.

DEMONSTRATIVO DE TRANSFERÊNCIA DE RENDIMENTOS
ENTRE CONTRIBUINTE

margem nominal: 20%

CONTRIBUINTE		A	B	C	D	Total
PREÇO		100,00	120,00	144,00	172,80	
Alíquotas iguais(17%) na compra e na venda de mercadorias	débito	17,00	20,40	24,48	29,38	
	margem absoluta		16,60	19,92	23,90	
Alíquotas diferentes na compra e na venda de mercadorias	alíquota	17%	17%	12%	17%	29,38
	débito	17,00	20,48	17,28	29,38	
	imp. rec	17,00	3,40	-3,12	12,10	
	m. relativa		20%	27,23%	13,18%	
	m. absoluta		16,60	27,12	16,70	
	ganho/perda		---	7,2	-7,2	

(31) Na verdade, esse princípio, constante do art. 151, I, da Constituição Federal de 1988: a) é atributo exclusivo da União; b) admite exceção, ou seja, "a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País". Mas, quando se trata de legislação nacional, ou melhor, de uniformização da competência tributária estadual, é possível atribuir a parte dos Estados da Federação Brasileira competência tributária mais eficiente do que a dos demais?

(32) CF de 1988, arts. 24 e 25, § 1º.

(33) CF de 1988, art. 30, I e II.

(34) a) Michel Temer (1991: 57) denomina de "outra característica do Estado Federal a necessidade de unidade jurídica do todo".

b) Diogo de Figueiredo Moreira Neto (1991: 137) ressalta: "O legislador constitucional brasileiro tem demonstrado... acentuada simpatia pela técnica da competência concorrente limitada, parecendo preferir a sua problemática definição dos lindes de atuação da União e dos Estados a abrir mão das vantagens que ela proporciona, mantendo uma solução que venha a possibilitar a tessitura de uma malha legislativa que, embora nacional, tenha condições de mais adequadamente alcançar as peculiaridades políticas, econômicas, sociais e geográficas encontradas em nosso imenso País". Mais adiante, prossegue Moreira Neto (1991: 156):

"O deslinde é essencial à precisa aplicação da partilha constitucional porque, distintamente da concorrência clássica, na qual a União não tem limites ao legislar sobre matéria concorrencial, na concorrência limitada tanto a União quanto aos Estados têm seus limites no exercício das respectivas competências concorrenciais", isto é, na concorrência limitada, "a União deve respeitar o espaço legislativo constitucionalmente assegurado aos Estados para disporem sobre as hipóteses que impliquem em (*sic*) particularização das normas gerais..."

(35) Novamente em relação às leis de normas gerais, Moreira Neto(1991: 156) sintetiza o pensamento da doutrina: "... se-
riam institutos que:

a) estabelecem princípios, diretrizes, linhas mestras e regras jurídicas gerais (Bülher, Maunz, Burdeau, Pontes, Pinto Falcão, Cláudio Pacheco, Sahid Maluf, José Afonso da Silva, Paulo de Barros Carvalho, Marco Aurélio Grecco);

b) não podem entrar em pormenores ou detalhes nem, muito menos, esgotar o assunto legislado (Metz, Bülher, Maunz, Pontes, Ferreira Filho, Paulo de Barros Carvalho e Marco Aurélio Grecco);

c) devem ser regras nacionais, uniformemente aplicáveis a todos os entes públicos (Pinto Falcão, Souto Maior Borges, Paulo de Barros Carvalho, Carvalho Pinto e Adilson Abreu Dallari);

d) devem ser regras uniformes para todas as situações homogêneas (Pinto Falcão, Carvalho Pinto e Adilson Abreu Dallari);

e) só cabem quando preencham lacunas constitucionais ou disponham sobre áreas de conflito (Paulo de Barros Carvalho e Geraldo Ataliba);

f) devem referir-se a questões fundamentais (Paulo de Barros Carvalho e Adilson Abreu Dallari);

g) são limitadas, no sentido de não poderem violar a autonomia dos Estados (Pontes, Ferreira Filho, Paulo de Barros Carvalho e Adilson Abreu Dallari);

h) não são normas de aplicação direta (Burdeau e Cláudio Pacheco)".

(36) CF de 1988, art. 69.

(37) Veja-se a Nota 31, acima.

(38) CF de 1988, art. 146, III.

(39) CF de 1988, art. 155, § 1º, III e § 2º, XII, art. 156, § 4º.

(40) CF de 1988, art. 155, § 2º, XII, "C", "e", "f", "g".

(41) CF de 1988, art. 156, § 4º.

8. Referências Bibliográficas

- . Assessoria Econômica da Secretaria da Fazenda de Santa Catarina. Participação Relativa no Total da Receita. Florianópolis: SPF, s. ed., 1991. 1p.
- . BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1972. 600 p.
- . BASTOS, Celso Ribeiro et MARTINS, Ives Gandra. Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva, 1988. 466 p. (1º volume).
- . BORGES, José Souto Maior. Lei Complementar Tributária. São Paulo: Editora Resenha Tributária: Editora da Universidade Católica de São Paulo, 1975. 222 p.
- . CRETELLA JR., José. Comentários à Constituição de 1988. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1991. 2.993 p. (Volume V).
- . MARTINS, Ives Gandra. O Sistema Federativo e a Organização Tributária. Revista de Finanças Públicas. Brasília (366: 33-35); abr./mai./jun. de 1986.
- . MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Constituição e Revisão Temas de Direito Político e Constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 1991, 527 p.

- . PACHECO FILHO, Velocino. ICMS: Repercussão da Diferenciação das Alíquotas sobre a Margem de Lucro Efetiva. Florianópolis: Gerência de Tributação da Diretoria de Fiscalização e Tributação - SPF, s. ed. 1992. 5p.
- . PASTORE, Affonso Celso. Avaliação Crítica da Reforma Tributária de 1965. Revista de Finanças Públicas. Brasília (348): 4-21; out/nov/dez. de 1981.
- . Secretaria de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda. Recursos próprios e recursos efetivamente disponíveis da União, Estados e Municípios - 1967 a 1975. Revista de Finanças Públicas. Brasília (348): 24-32; out./nov./dez. de 1981.
- . Senado Federal. Constituições do Brasil. Brasília: Subsecretaria de Edições Técnicas, 1986. 593 p. (vol.I).
- . TEMER, Michel. Elementos de Direito Constitucional. 8ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1991. 222 p.

CAPÍTULO II

O EXERCÍCIO DAS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS NO BRASIL

1. Introdução

O conteúdo deste capítulo aborda algumas ações da União, dos Estados e dos Municípios relativas ao exercício de cada competência tributária e as práticas unilaterais de alguns entes políticos, que prejudicam o exercício das competências tributárias privativas de outro ou outros.

Em relação à competência tributária dos Estados, a ênfase é a competência tributária do ICMS, visto que os outros impostos de competência estadual detêm pouca representatividade na sua arrecadação⁽¹⁾ ao contrário daquele, que é, por sua vez, emblemático em relação às disposições constitucionais referentes à matéria remetida ao âmbito da lei complementar.

Por sua vez, a competência tributária dos Municípios está representada pela discussão das práticas que envolvem o ISS e o IVVC, também por causa da matéria atribuída à lei complementar, decorrente de dispositivo constitucional.

As inovações no exercício das competências tributárias, constantes da Constituição de 1988, limitam-se a dois aspectos: a) a relativa ênfase na progressividade da imposição; b) um tênue fortalecimento do princípio da Federação.

O primeiro aspecto está evidenciado na adoção do imposto sobre grandes fortunas, de competência federal; na função social atribuída à propriedade privada, cujos reflexos tributários são sentidos em relação aos fatos geradores do ITR e do IPTU, que podem ter alíquotas progressivas; na inclusão dos fatos geradores dos antigos impostos únicos e nos impostos sobre os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação no campo de incidência do ICMS e na adoção do adicional do imposto de renda sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital, os dois últimos na competência tributária estadual.⁽²⁾

A respeito do que se denomina tênue fortalecimento do princípio da Federação, a Constituição de 1988, além da discriminação das competências tributárias privativas adota o critério da partilha, entre os entes políticos nacionais, da receita de alguns de seus impostos.⁽³⁾

Tal critério - o da partilha ou repartição da receita arrecadada - dá ensejo a duas decorrências: 1) as receitas tributárias ou receitas derivadas efetivamente disponíveis pela União e pelos Estados não são, respectivamente, a soma das receitas de seus impostos, mas essa soma menos as correspondentes transferências a Estados e Municípios; 2) a receita tributária efetivamente disponível dos Municípios é a soma da receita de seus impostos mais as transferências de parcelas da receita de

impostos federais e estaduais.

O início do fortalecimento do princípio da Federação pode ser demonstrado nos Anexos I a III, onde se verifica: a) a diminuição na receita dos impostos da União; b) o aumento moderado na receita tributária dos Estados; c) o considerável aumento na receita tributária dos Municípios.⁽⁴⁾

É certo, também, que a partilha dos recursos da União é desigual: as Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste detém, ainda e exclusivamente, três por cento do produto da arrecadação dos impostos federais sobre a renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados.⁽⁵⁾

2. O desempenho da União

O alargamento do campo de incidência do ICMS, defendido por PANTZIER (1980: 106-111) e REZENDE (1987: 15-21) antes mesmo da convocação do Congresso Constituinte e cujas teses foram consideradas em parte no sistema tributário nacional previsto na Constituição de 1988⁽⁶⁾, junto com a maior repartição da receita dos impostos da União com Estados e Municípios⁽⁷⁾, determinaram ao governo federal um sem-número de práticas administrativas, com o objetivo de manter as prerrogativas centralizadoras anteriores ao ordenamento constitucional vigente.⁽⁸⁾

O próprio Ministro da Fazenda, na 16ª reunião extraordinária do Conselho de Política Fazendária - CONFAZ, fez exortações no mínimo inquietantes, a respeito das disposições consti-

tucionais que asseguram a competência tributária dos Estados. (9) Antes, havia tratado de adotar as seguintes medidas: a) aumento das contribuições sociais e do IOF, ainda em 1988; b) diminuição na arrecadação do IR e do IPI, cujo montante é partilhado com Estados e Municípios; c) explícita pressão exercida sobre os Estados, no sentido de limitar suas competências tributárias em relação ao ICMS, em razão da justificativa anti-inflacionária em curso: o Plano Verão e d) recentemente, nas "*démarches*" relativas à reforma tributária que constam de extemporânea proposição de emendas à Constituição, também de iniciativa do poder executivo da União. (10)

O poder legislativo federal, por seu turno, examina quarenta e quatro projetos e espécies legislativas, a saber: sete projetos de emendas à Constituição; dezesseis projetos de lei complementar e vinte e um projetos de lei, todos referentes a matérias incluídas da competência tributária dos Estados. (11)

3. A legislação tributária dos Estados

Embora detentores de autonomia política e administrativa outorgada pela Constituição, os Estados recebem um tratamento diferenciado no tocante ao efetivo exercício dessa autonomia.

Como adverte o professor ZAVARIZI (1978: 78-80), a repartição constitucional das competências tributárias entre os três entes políticos nacionais deve ter fundamento na preserva-

ção de sua autonomia política e administrativa, sem constituir-se óbice ao "implícito princípio de isonomia das pessoas constitucionais", de que fala BORGES (1975: 7).⁽¹²⁾

Os princípios gerais de direito tributário e as limitações constitucionais ao poder de tributar, constantes do texto constitucional⁽¹³⁾, demonstram que a Constituição de 1988 procurou dispensar às Unidades Federadas - Estados e Municípios -, idêntico tratamento concedido à União. Fez mais, incluiu expressas vedações às ações centralizadoras da União.⁽¹⁴⁾

Entretanto, quando trata a Constituição de 1988 da discriminação das competências tributárias dos impostos estaduais há o que se designa como recaída centralizadora: - os Estados, por meio de lei ordinária, podem instituir o ICMS, mas isenções, incentivos e benefícios fiscais deverão ser concedidos e revogados em conjunto, conforme regular a lei complementar.⁽¹⁵⁾

É uma recaída centralizadora, porque, em primeiro lugar, colide com o que o professor BALEEIRO (1972: 388) denomina de um dos princípios gerais de direito público - "quem pode o mais, geralmente pode o menos" -; os Estados podem o mais - instituir o ICMS -, mas para poder o menos: conceder isenções e demais benefícios, em suma, fazer política fiscal, devem deliberar em conjunto, criando-se, em consequência, uma esdrúxula instância "legislativa" de caráter e âmbito nacional.⁽¹⁶⁾

Em segundo lugar, os alicerces doutrinários dessa difusa competência tributária para o exercício estadual do "poder menos", também podem ser afastados pela adoção do princípio de

incidência do ICMS no destino, ou simplesmente, pela exclusão do pagamento do imposto nas operações interestaduais.⁽¹⁷⁾ A própria Constituição de 1988 adota o princípio da incidência do ICMS no destino, ao prever imunidade para as operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica.⁽¹⁸⁾

Desta maneira, perpetra a Constituição de 1988 condição para a manutenção da estrutura advinda da época anterior à sua vigência, representada pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ e seu órgão de assessoramento técnico, a Comissão Técnica - Permanente do ICMS - COTEPE/ICMS.⁽¹⁹⁾

Isto significa: a) a permanência da tutela da União, no organismo que serve às deliberações estaduais sobre o exercício do "poder menos", suprarreferido; b) a exclusão do princípio da legalidade na concessão dos benefícios fiscais do ICMS; c) a adoção de um critério administrativo "*sui generis*" para os convênios firmados no CONFAZ, como a seguir se discute e d) em consequência, flagrante antinomia constitucional, redutora não só da competência tributária dos Estados, quanto redutora de sua própria autonomia de ente federado.⁽²⁰⁾ e ⁽²¹⁾

Obviamente, há outras consequências na forma de concessão de benefícios fiscais do ICMS: em primeiro lugar, o foro coletivo presidido pelo Ministro da Economia deixa a União informada sobre as condições financeiras dos Estados, motivando, inclusive, eventuais pressões sobre questões relativas a endividamento e alocações de recursos federais para execução de obras públicas: - afinal, quem abre mão de sua receita derivada pode,

perfeitamente, prescindir da receita de capital e dos créditos federais.

Depois, embora alguns Estados disponham de legislação que ordene a submissão dos convênios à homologação de suas casas legislativas, como é o caso de Santa Catarina, cuja Constituição Estadual de 1989 expressamente assim o determina⁽²²⁾, esta homologação, na prática, tem se mostrado ineficaz, em razão do prazo de ratificação tácita dos referidos convênios, previsto na lei complementar nº 24/75. ⁽²³⁾

Em terceiro lugar, o conceito de convênio, conforme a doutrina do direito administrativo expressa por MEIRELLES (1987: 334-336), é aplicado em parte aos instrumentos que servem às deliberações coletivas dos Estados para a concessão de benefícios fiscais do ICMS, pois não há possibilidade, após o prazo de ratificação, da denúncia unilateral por parte de qualquer Estado signatário a qualquer convênio. ⁽²⁴⁾

Por último, a constatada antinomia constitucional tem por fundamento a necessidade de se impedir o "federalismo fiscal" - os Estados devem exercer, em conjunto e rigidamente, a sua competência impositiva para evitar a "guerra fiscal".

Por "guerra fiscal" e por "federalismo fiscal", infere-se que designam os autores nacionais o exercício da competência tributária do ICMS, entendendo perfeitamente possível a limitação consagrada no texto constitucional, para evitar-se distorções.

A prática, no entanto, tem demonstrado que a rigidez pretendida é contornada de várias maneiras, impedindo até a pró-

pria eficácia da legislação firmada em conjunto. (25)

Além disso, a unanimidade de todos os Estados para a concessão de qualquer benefício fiscal do ICMS tornou possível a concretização de centenas de atos de legislação tributária, transformando-a num cipoal intrincado, antilógico e, o que é pior, em alguns casos não cumprido, acobertador de sonegação. (26)

Outro aspecto que escapa à análise da doutrina tributária pátria é aquele ligado à forma de execução desse exercício conjunto de competência tributária estadual. Embora ninguém, ao que se saiba, tenha se dedicado ao exame do custo/benefício da questão, o deslocamento de funcionários técnicos a Brasília, para as preparações das reuniões do CONFAZ e para as próprias reuniões do Conselho, transforma os Secretários de Estado da Fazenda ou Finanças e seus assessores em caixeiros-viajantes, munidos de enormes estoques de esperteza, persuasão e cumplicidade uns com os outros, fato sem dúvida incompatível com a responsabilidade atinente ao exercício de suas funções públicas. (27)

Há, ainda, duas questões a considerar: 1) a competência do Senado Federal para estabelecer as alíquotas do ICMS, aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação; 2) a mesma competência, no caso competência facultativa, para as alíquotas mínimas e máximas nas operações internas. (28)

Este ponto é importante porque o Senado Federal utiliza o seu poder, baixando a resolução relativa às operações interestaduais e de exportação, deixando as alíquotas internas a critério de cada Estado. (29)

Desta forma, ocorrendo, como ocorre, aumento da alíquota ou das alíquotas internas em alguns Estados, isto constitui ou não fundamento para a guerra fiscal?(30)

A resposta só pode ser afirmativa, uma vez que, no caso contrário - isto é, em relação aos benefícios -, os reflexos são os mesmos, ou seja, o mesmo imposto com diversas cargas tributárias, conforme as alíquotas baixadas no pleno exercício da competência tributária privativa de cada Estado.

No tocante ao imposto sobre heranças e doações, também cabe ao Senado Federal fixar suas alíquotas máximas, ocasionando outra violação da competência tributária privativa dos Estados. Neste caso, trata-se de um imposto direto, real e pessoal, onde o argumento da "guerra fiscal" não pode ser suscitado.(31)

Esta violação torna-se maior quando se verifica que, em relação aos impostos de competência municipal, os dois impostos ditos diretos, reais e pessoais - o IPTU e o imposto de transmissão "*inter vivos*" - indis põem de qualquer limitação constitucional ao exercício da competência tributária privativa dos Municípios.(32)

4. O exercício da competência tributária dos Municípios

O artigo 156 da Constituição de 1988 discrimina a competência tributária dos Municípios, e remete à lei complementar os dois casos limitativos dessa competência: 1) a fixação das alíquotas máximas do ISS e do IVVC e 2) a exclusão do campo de

incidência do ISS às exportações de serviços para o exterior.

No primeiro caso, a homogeneização das alíquotas máximas ou o seu limite representam limitação do exercício da competência impositiva municipal, agravado pela comprovação de que somente os municípios médios ou grandes instituem o ISS: fica muito difícil a um prefeito de um pequeno Município, por exemplo, tributar os serviços do único médico que lá desenvolve suas funções.

Ao mesmo tempo, a fixação das alíquotas máximas do ISS não impede a adoção de alíquotas menores pelos Municípios limítrofes, e nem por isso todos os profissionais liberais e autônomos para lá se bandeiam. Em suma, não cabe a alegação de guerra fiscal. (33)

Em relação à não incidência do ISS nas exportações de serviços para o exterior, a exigência de lei complementar é inequívoca. (34)

A afirmação que se faz acima também cabe ao IVVC: - quando ocorrem dois Municípios limítrofes cujas alíquotas não sejam uniformes nem por isso os usuários de veículos automotores são compelidos a comprar o combustível naquele em que o ônus tributário é menor. (35)

Outra consequência do artigo 156 da Constituição de 1988 é que ele, em relação ao ISS, traz uma norma que "*a priori*" inibe os conflitos de competência entre Estados e Municípios, ou entre a competência tributária do ICMS e do ISS, embora remeta à lei complementar a definição dos serviços sujeitos à incidência do segundo imposto citado.

Tal destinação é, no mínimo, incongruente: - se estão sujeitos à incidência do ISS os serviços que não estão compreendidos no campo de incidência do ICMS, ou seja, os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, onde está a necessidade de sua definição por lei complementar?

Ressalva-se que todos os conflitos de competência entre Estados e Municípios, à época, entre ICM e ISS, surgiram em decorrência da lista de serviços.(36)

Por outro lado, o percentual de 25% referente à participação municipal na receita do ICMS também resulta num eficaz amortecedor de conflitos(37), visto que a alíquota máxima do ISS é de competência privativa de cada Município, em razão da inexistência da lei complementar. Florianópolis, por exemplo, possui a alíquota máxima do ISS fixada em 10%.(38)

5. Anexos

ANEXO I

RECEITA TRIBUTÁRIA PRÓPRIA

(Valores Históricos)

Cr\$ milhões

A.	União	Estados	Municípios	Participação %		
				União	Estados	Municípios
1987	866	626	62 *	55,7	40,3	4
1988	6.503	4.412	455 *	57,1	38,9	4
1989	82.128	78.332	6.686	49,1	46,9	4
1990	2.714.502	2.444.154	214.944	50,5	45,5	4

Fontes: 1 - União, 1987 a 1989: DTN/MEFP; 1990: DRF/MEFP

2 - Estados: Secretaria - Executiva da Comissão Técnica Permanente do ICMS-COTEPE/ICMS, SFN/MEFP.

3 - Municípios: Receita estimada em 4% da receita tributária total do País.

* R.T.P. dos Municípios, cf. publicação recente do DTN:

1987 - 63

1988 - 387

ANEXO II

RECEITA TRIBUTÁRIA DISPONÍVEL

(Valores históricos)

Cr\$ milhões

A.	União	Estados	Municípios	Participação %		
				União	Estados	Municípios
1987	657	605	292	42,3	38,9	18,8
1988	4.961	4.332	2.077	43,7	38,1	18,2
1989	59.164	71.088	36.894	35,4	42,5	22,1
1990	1.787.776	2.326.175	1.259.649	33,3	43,3	23,4

Fontes: 1 - União, 1987 a 1989: DTN/MEFP; 1990: DRF/MEFP

2 - Estados: Secretaria - Executiva da Comissão Técnica Permanente do ICMS-COTEPE/ICMS, SFN/MEFP.

3 - Municípios: Receita estimada em 4% da receita tributária total do País.

* R.T.P. dos Municípios, cf. publicação recente do DTN:

1987 - 63

1988 - 387

ANEXO III

MEMÓRIA DE CÁLCULO

(Estudo sobre a Receita Tributária Própria e a Receita Tributária Disponível da União, Estados e Municípios, no período de 1987 a 1990.)

A - UNIÃO

Receita Tributária Própria

Cr\$ milhões

1987	866
1988	6.503
1989	82.128
1990	2.714.502

Fontes: 1 - 1987 a 1989 (arrecadação líquida) - DTN/MEFP;

2 - 1990 - DRF/MEFP.

B - ESTADOS

Receita Tributária Própria

Cr\$ milhões

	ICM/ICMS	IPVA	ITBI	Causa Mortis	AIR	TOTAL
1987	606	10	10	-	-	626
1988	4.304	46	62	-	-	4.412
1989	76.768	556	96	94	818	78.332
1990	2.411.490	22.740	-	1.669	8.255	2.444.154

Fontes: Secretaria-Executiva da COTEPE/ICMS, SFN/MEFP.

C - MUNICÍPIOS

Receita Tributária Própria

Cr\$ milhões

1987	62
1988	455
1989	6.686
1990	214.944

Fonte: Receita estimada em 4% da receita tributária total do País.

D - ESTADOS

Transferências Recebidas da União

Cr\$ milhões

	FPE	F.N/NE/CO	F. EXP.	IUEE	IULC	IUM	IST	TOTAL
1987	85	-	-	8	10	5	2	110
1988	595	51	-	50	84	38	16	834
1989	9.239	996	1.884	58	65	17	15	12.274
1990	382.612	59.764	53.862	-	-	-	-	496.238

Fonte: DTN/MEFP

E - MUNICÍPIOS

Transferências Recebidas da União

Cr\$ milhões

	FPM	F. Exp	IPTR	IUEE	IULC	IUM	IST	TOTAL
1987	91	-	-	2	3	2	1	99
1988	652	-	-	10	28	11	7	708
1989	9.979	628	23	11	32	5	12	10.690
1990	412.042	17.954	492	-	-	-	-	430.488

Fonte: DTN/MEFP

F - MUNICÍPIOS

Transferências Recebidas dos Estados

Cr\$ milhões

	ICM/ICMS	IPVA	ITBI	TOTAL
1987	121	5	5	131
1988	860	23	31	914
1989	19.192	278	48	19.518
1990	602.847	11.370	-	614.217

Fonte: Secretaria-Executiva da COTEPE/ICMS, SFN/MEFF (percentual constitucional aplicado sobre a receita anual).

G - UNIÃO

Receita Tributária Disponível

(Receita Tributária Própria; menos Transferências aos Estados; menos Transferências aos Municípios).

Cr\$ milhões

	RTP	TE	TM	RTD
1987	866	5	99	657
1988	6.503	23	708	4.961
1989	82.128	278	10.690	59.164
1990	2.714.502	496.238	430.488	1.787.776

H - ESTADOS

Receita Tributária Disponível

(Receita Tributária Própria; menos Transferências aos Municípios; mais Transferências da União).

Cr\$ milhões

	RTP	TM	TU	RTD
1987	626	131	110	605
1988	4.412	914	834	4.332
1989	78.332	19.518	12.274	71.088
1990	2.444.154	614.217	496.238	2.326.175

I - MUNICÍPIOS

Receita Tributária Disponível

(Receita Tributária Própria; mais Transferências da União; mais Transferências dos Estados).

Cr\$ milhões

	RTP	TU	TE	RTD
1987	62	99	131	292
1988	455	708	914	2.077
1989	6.686	10.690	19.518	36.894
1990	214.944	430.488	614.217	1.259.649

6. Notas

(1) Segundo dados da Assessoria Econômica da Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina, a receita do ICM/ICMS representa 97,4% da receita tributária estadual e 52,2% das receitas correntes, no período compreendido entre os exercícios de 1984 e 1990.

(2) A alusão ao alargamento do campo de incidência do ICMS como fator de progressividade é decorrente do princípio da não cumulatividade aplicado a esse imposto. No ordenamento constitucional anterior, todos os impostos de competência da União, à exceção do IUM, não dispensavam a seus contribuintes o respectivo aproveitamento como crédito.

(3) CF de 1988, arts. 157, 158 e 159.

Há aumento na partilha das receitas tributárias da União, representado pela criação do fundo de ressarcimento, aos Estados, das exportações imunes ao ICMS, com recursos da arrecadação do IPI, além da majoração dos percentuais de participação dos Estados e Municípios no IPI e no IR e dos Municípios, na receita do ICMS.

(4) O pronunciamento efetuado pelo Ministro da Fazenda na última reunião do Conselho de Política Fazendária - CONFAZ do exercício de 1989, constituindo o Anexo Único da Ata da 53ª reunião ordinária do órgão é revelador; transcreve-se a parte mais significativa:

"Como esta é a última reunião do ano, aproveitarei este momento para fazer uma apreciação das dificuldades que estamos vivendo, e para dar uma visão de como estamos vendo a economia neste final de transição.

1989 é o ano em que se vê, em toda a sua brutalidade, o resultado da nova partilha de recursos da União em favor dos Estados e Municípios. Os senhores todos sabem a minha opinião. Acho que foi um erro histórico e que disso vamos nos arrepender no futuro. A União Federal brasileira é hoje, segundo dados de que dispomos, a mais pobre, em termos relativos, de todos os Estados federados. Desgraçadamente, entre os Estados Federados somos aquele em que se observa o maior grau de desequilíbrio regional. Portanto, quando se precisava de uma União forte, vamos ter uma União fraquíssima, a mais fraca União de toda a história do país.

A União detém, hoje, apenas 35% do bolo tributário efetivamente disponível, o que está levando o governo federal a uma situação em que os recursos de que disporá em 1990 provavelmente não serão suficientes para pagar a folha de salários"...

(5) CF, art. 159, I, c.

(6) A) A proposição de Pantzler (1980: 106-111) envolve:

a) decisão política para "tomar as providências necessárias para por em prática medidas simplificadoras" (p. 106);

ces

b) substituição do IPI, do IUM, do II, do ICM, do ISS, do imposto sobre transportes por dois impostos, um de competência federal e outro de competência estadual (p. 110). Isto ocorreu, à exceção da integração do II, IPI e do ISS, no ICMS.

b) A proposição de Rezende (1987: 15-16) sugere:

a) a substituição do ICM por outro imposto sobre o valor adicionado, incidindo sobre todas as mercadorias e serviços, exceto os serviços financeiros, incorporando: o IUM, o IULCLG, o IUEE; os impostos sobre serviços de comunicações e de transportes interestadual e intermunicipal e o ISS, com desoneração dos bens de capital (p. 15);

b) a incidência do novo imposto adotará o princípio do destino (p. 16);

c) os Estados arrecadam o imposto, os Municípios participam do produto da arrecadação e a União arrecada um adicional temporário do novo imposto, que substituirá o Finsocial e o salário-educação (p. 15 e 17);

d) o IPI seria substituído por "excises" sobre fumos, bebidas e veículos automotores com alíquotas diferenciadas (p. 18);

(7) Veja-se a Nota 3, acima.

(8) O art. 151, III, da CF de 1988, ao estabelecer expressa vedação à União para instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, derogou todos os dispositivos de leis complementares e de decretos-leis que estabeleciam isenções do ICM e de impostos municipais.

Pouco antes do início da vigência do Sistema Tributário Nacional previsto na Constituição de 1988 - 19/03/89, conforme o "caput" do art. 34 do ADCT -, o governo federal, com a justificativa de manter sob controle a inflação sob a égide do Plano Verão, pressionou os Estados que, por meio de 48 (quarenta e oito) Convênios assinados no CONFAZ, mantiveram antes da vigência do ICMS, o extenso rol de benefícios fiscais do ICM, repassando para a sociedade brasileira autêntica prova de falta de ânimo para a imposição. Veja-se a nota 11, do capítulo IV.

A partir de 1º de março de 1989 até o final do exercício, foram assinados mais 126 (cento e vinte e seis) Convênios com benefícios fiscais do ICMS.

(9) A justificativa anti-inflacionária do Ministro da Fazenda consta da ata da 16ª reunião extraordinária do CONFAZ, de 27.02.89, elaborada pela Secretaria Executiva da Comissão Técnica Permanente do ICM-COTEPE-ICM, da qual se transcreve parte:

"Encerradas as discussões, o Ministro da Fazenda manifestou sua satisfação pelo passo positivo dado neste CONFAZ no

sentido de se evitar um descongelamento precoce dos preços; destacou o fato de os Estados estarem dispostos a segurarem a carga tributária nos níveis atuais enquanto durar o congelamento e, ainda, de acompanharem, mês a mês, com o Ministério da Fazenda, o desenrolar do Plano Verão, aprovando as medidas corretivas que se imponham. O Ministro valorizou, particularmente, o fato de já ter ficado marcado um novo CONFAZ para o próximo dia 28 de março, quando haverá oportunidade de uma reavaliação do quadro econômico.

.....

O Ministro da Fazenda disse mais que estende seu reconhecimento aos Governos Estaduais pelo apoio recebido, ressaltando o espírito de colaboração que imperou durante o desenvolvimento dos trabalhos. Acrescentou que a meta alcançada representa um impulso adicional no programa de ajustamento em execução, colocando um degrau a mais de credibilidade no programa. Registrou o fato auspicioso de que daqui a dois dias entra em vigor o novo Sistema Tributário Nacional, no seu delineamento básico tal como está previsto na Constituição e que estamos vivendo um período de profundas mudanças e, por isso mesmo, de aprendizado.

A seguir, pediu (o Sr. Ministro) que ficasse registrada em ata sua opinião de que vamos ter que reconhecer no futuro que é muito difícil administrar uma política tributária com um imposto de valor agregado desuniforme em todo o território nacional. A experiência tem mostrado que confundimos ao longo do tempo centralização de decisões com ditadura política. Afirmou

discordar dessa visão por entender que é viável alcançar a uniformidade possível num tributo tão importante, num território tão díspar quanto o Brasil, num regime democrático. A experiência vai mostrar que a autoridade estadual é muito mais susceptível a pressões locais do que àquela que sofrem os Estados por parte do governo federal. Parece que a força da pressão, se verificarmos o que aconteceu em algumas Assembléias Legislativas, é muito maior do que a que se pensava existir a nível do governo federal sob o regime autoritário." (Grifos apostos).

(10) Entre inúmeros exemplos, arrolam-se: a lei nº 7.689, de 15-12-89, publicada no DOU de 16-12-89, que institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e diminui a alíquota do IR para as mesmas; o decreto-lei nº 2.479, de 3-10-88, publicado no DOU de 4-10-88, que isenta mercadorias e operações do IPI, e, mais recentemente, as medidas que tornam o IRPJ diverso do IRPF: as empresas podem utilizar-se da correção monetária para diminuir o IR a pagar - na verdade, não pagam nada, conforme demonstram vários balanços de grandes empresas catarinenses, publicados no DOE em abril de 1992; no caso contrário, isto é, quanto aos assalariados, prevaleceu a falta de atualização da correção monetária, medida baixada pelo próprio governo federal em junho de 1991, através da lei nº 8.200, de 28.06.81, cujo texto consta da LEX/1991, p. 343.

(11) O levantamento foi feito pelo Departamento de Tributação da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, em forma de volume distribuído a todos os representantes dos Estados presentes à reunião do CONFAZ, em 24.03.92.

(12) O professor índio Jorge Zavarizi (1978: 78-80) afirma:

"A autonomia é prerrogativa política, outorgada pela Constituição a entidades estaduais internas (Estados-Membros e Municípios), para compor o seu Governo e prover a sua administração, segundo o ordenamento jurídico vigente. é a administração própria daquilo que lhe é próprio.

A autonomia não é poder originário. Tanto os Estados-Membros como os Municípios têm a sua autonomia garantida constitucionalmente, não como poder de auto-governo decorrente da soberania nacional, mas como um direito público subjetivo de organizar o seu governo e prover a sua administração, nos limites que a lei maior lhes traça.

O princípio federativo inserto na Constituição brasileira consagra um ordenamento jurídico descentralizado, permitindo a cada uma das entidades políticas a produção das normas jurídicas na esfera da sua competência."

.....

"O grau de descentralização constitui o elemento diferenciado entre um Estado unitário e o Estado federal."

.....

"O problema da distribuição dos poderes em matéria tributária é particularmente delicado, porque não subsiste efetiva autonomia, se não existe a potestade de proceder às exigências indispensáveis para enfrentar as necessidades financeiras do ente; a limitação ao poder de impor tributos comporta uma limitação à autonomia da entidade.

A complexidade do Sistema Tributário nos países federais reside no fato de alimentar-se dos impostos três competências diferentes: a federal, a estadual e a municipal."

(13) CF de 1988, arts. 145 a 152.

(14) CF de 1988, art. 151.

(15) CF de 1988, art. 155, § 2º, XII, "g".

(16) A esdrúxula instância "legislativa" é o Conselho Nacional de Política Fazendária, criado pela lei complementar nº 24, de 7-01-75, publicada no DOU em 9-01-75. A sua nova designação - originalmente era Conselho de Política Fazendária - decorre da estrutura administrativa baixada pela atual administração federal, em março de 1990.

(17) Francisco de Souza Brasil (1987: 73-75) comenta a respeito das disposições constitucionais da concessão dos benefícios fiscais do ICM, em conjunto pelos Estados:

"Isto, por si só, não permite deduzir que os Estados só possam celebrar Convênios, na área do ICM, para outorgar isenções. O dispositivo constitucional que dizer, e somente isso, que dependerá de acordo entre os Estados a concessão de isenção.

Isto porque as isenções não integradas em imposto plurifásico e não cumulativo, de competência estadual, repercutem em outros Estados e não somente naquele que concedeu as isenções."

Veja-se, também, Sacha Calmon (1990: 291-296).

(18) A afirmação tem procedência dadas as características do ICM/ICMS mencionadas na citação da Nota 16, precedente. A adoção do princípio de destino, entretanto, tem implicações outras, a principal delas seria o controle da circulação da produção nas fronteiras entre os Estados, que tornariam indispensáveis as barreiras alfandegárias; mas isso pode ser contornado com a utilização do princípio da não cumulatividade.

(19) CF de 1988, art. 155, § 2º, X, "b".

(20) A lei complementar nº 24/75 prevalece, embora as disposições de seus arts. 14 e 15, relativas à suspensão e a isenção do ICM, foram derogadas. Veja-se a Nota 8, acima.

Sacha Calmon (1990: 240-241) esclarece:

"Mas não custa repetir que os convênios previstos no art. 155, XII, "g", não podem assumir o papel de casa legislativa colegiada de Estados membros *para conceder e revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais*. A tanto se opõem os princípios da legalidade da tributação e da anterioridade da lei fiscal (art. 150, I e III, "a" e "b"). A lei complementar é de feição adjetivo, determinará o "*modus faciendi*", a operacionalidade técnica dos convênios. O que ali se decidir deverá submeter-se ao controle legislativo dos Estados-membros. Se a lei complementar repetir a vigente lei complementar nº 24, *será inconstitucional porque nela as deliberações conveniais vigem e valem sem o controle das casas legislativas dos Estados (benefícios e incentivos são além da isenção, redução de bases de cálculo, alíquota zero, concessão de créditos presumidos, fictícios, compensações fiscais, remissões parciais, anistias, diferimentos, dilações do dia do pagamento etc., matérias estas, todas elas, são reserva de lei).*"

(21) a) A LC nº 24/75 prevê no "caput" do art. 2º.:

"Art. 2º. Os convênios, a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, *sob a presidência de representantes do governo Federal.*" (Grifos opostos).

Na forma do convênio ICM 8/75, o presidente do CONFAZ é o Ministro da Fazenda, hoje Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento.

b) A antinomia é explícita: a CF de 1988, no art. 146, III, prevê a matéria relativa à lei complementar, sujeitando todos os entes políticos do Estado federado; no art. 150, I, descreve o princípio da legalidade; no art. 155, § 2º, XII, arrola os casos em que somente a competência tributária dos Estados deve ser submetida, contra o princípio da Federação.

Sacha Calmon (1990: 133-134) salienta:

"Entre nós, a Federação e o federalismo vieram de cima para baixo, por imposição das elites cultas, a partir de modelos teóricos e exóticos, sem correspondência com o evoluir histórico, político e social do povo brasileiro. Então, ao longo do devir histórico, as instituições foram sendo afeiçoadas à nossa realidade. O federalismo brasileiro, pois, reflete a evolução do país, nem poderia ser diferente. A Constituição de 1988 promoveu uma grande descentralização das fontes de receitas tributárias, conferindo aos Estados e Municípios mais consistência (autonomia financeira dos entes políticos *periféricos*, base, enfim, da autonomia política e administrativa dos mesmos). À hipertrofia política e econômica da União dentro da Federação e à hipertrofia do Poder Executivo federal em face do legislativo e do judiciário, vigentes na Carta de 1967, seguiram-se a distrofia da União na Federação e a *hipertrofia do legislativo federal*, nos

quadros da República federativa.

Em consequência, o *Congresso Nacional* assumiu desmen-
surados poderes e competências legislativas em desfavor de Esta-
dos e Municípios.

O sistema tributário da Constituição bem demonstra a
assertiva. O domínio do Congresso Nacional no campo do Direito
Tributário, inegavelmente, é avassalador."

.....

"Por outro lado, há condomínio de encargos e atribui-
ções entre União, Estados e Municípios (art. 23.) no campo espe-
cificamente tributário, o *instrumento formal* da lei complementar
e o *conteúdo material* das normas gerais reafirmam a tese do fe-
deralismo concentracionário, legisferante." (Grifo aposto na pa-
lavra *periféricos*, supra).

(22) Constituição do Estado de SC, art. 131, parágrafo único.

(23) O art. 4º da lei complementar nº 24/75 dispõe:

"Art. 4º. Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados
da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e inde-
pendentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo
de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou
não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita
dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste
artigo.

§ 1º. O disposto neste artigo aplica-se também às Unidades da Federação cujas representantes não tenham comparecido à reunião em que hajam sido celebrados os convênios.

§ 2º. Considera-se rejeitado o convênio que não for expressa ou tacitamente ratificado pelo Poder Executivo de todas as Unidades da Federação ou, nos casos de revogação a que se refere o art. 2º, § 2º, desta lei, pelo Poder Executivo de, no mínimo, quatro quintos das Unidades da Federação."

(24) Hely Lopes Meirelles (1987: 334-335) leciona:

"Convênio é acordo, mas não é contrato. No contrato, as partes têm interesses diversos e opostos; no convênio, os partícipes têm interesses comuns e coincidentes. Por outras palavras: no *contrato* há sempre duas partes (podendo ter mais de dois signatários); uma, que pretende o objeto do ajuste (a obra, o serviço, etc.); outra, que pretende a contraprestação correspondente (o preço, ou qualquer outra vantagem), diversamente do que ocorre no *convênio* em que não há partes, mas unicamente *partícipes* com as mesmas pretensões. Por essa razão, no convênio, a posição jurídica da signatários é uma só e idêntica para todos, podendo haver, apenas, diversificação na cooperação de cada um, segundo as suas possibilidades para a consecução do objetivo comum, desejado por todos.

Diante dessa igualdade jurídica de todos os signatários do convênio e da ausência de vinculação contratual entre eles, qualquer partícipe pode denunciá-lo e retirar sua coopera-

ção quando o desejar, só ficando responsável pelas obrigações e auferindo as vantagens do tempo em que participou voluntariamente do acordo. *A liberdade de ingresso e retirada dos partícipes do convênio é traço característico dessa cooperação associativa e, por isso mesmo, não admite cláusula obrigatória da permanência ou sancionadora dos denunciantes*". (Grifos apostos).

Mais adiante Meirelles (1987:336) finaliza:

"A organização dos convênios não tem forma própria, mas sempre se fez com autorização legislativa e recursos financeiros para atendimento dos encargos assumidos no termo de cooperação". (Grifos igualmente apostos).

Sobre o assunto, veja-se Inconstitucionalidades da lei complementar nº 24/75, de Fábio Fanucchi, "in" RDA (120): 507-511, abr./jun. 1975.

(25) São inúmeros os casos de concessão unilateral de benefícios fiscais do ICM/ICMS. Arrolam-se alguns constantes da legislação de Santa Catarina:

a) crédito presumido para vendas a prazo no comércio varejista;

b) isenção nas operações interestaduais com cebola e batata, à revelia do Convênio ICM 44/75;

c) redução da base de cálculo do ICMS devido nas exportações de produtos semi-elaborados, tais como pescados e madeira, à revelia do Convênio ICMS 9/89.

(26) O Conselho Nacional de Política Fazendária baixou, desde 1975 até 03 de abril de 1992, 1.092 Convênios, na seguinte ordem:

Exercícios	Nº de Convênios Assinados
1975	57
1976	54
1977	41
1978	39
1979	27
1980	19
1981	30
1982	38
1983	36
1984	50
1985	69
1986	75
1987	73
1988	66
1989	181
1990	103
1991	95
1992	37
Total	1.092

A informação é da Secretaria Executiva da Comissão Técnica-Permanente do ICMS.

Todos esses instrumentos alteram as disposições das legislações tributárias estaduais dos Estados signatários.

(27) Esta afirmação tem fundamento na experiência pessoal desta autoria, que foi representante do Estado de Santa Catarina na Comissão Técnica-Permanente do ICM/ICMS - COTEPE - ICM/ICMS, no período compreendido entre junho de 1987 e ou-

tubro de 1989. Para participar das reuniões do CONFAZ e da própria COTEPE (vinte e oito, ao todo, sem contar os grupos de trabalhos preparatórios das reuniões COTEPE), viajou-se a Brasília-DF; cada viagem demora, no mínimo, três dias, entre ida e volta e o dia da reunião. Neste caso, o trabalho do cargo que se exercia cumulativamente na Secretaria da Fazenda de Santa Catarina sofreu solução de continuidade, que só não foi maior por causa do elevado descortino de sua equipe.

(28) CF, art. 155, § 2º, IV e V.

(29) A Resolução nº 22/89, de 19-05-89, publicada no DOU de 22-06-89, estabelece as seguintes alíquotas do ICMS: a) 12% para as operações e prestações interestaduais; b) 8% em 1989 e 7% a partir de 1990 para as operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Estado do Espírito Santo; c) 13% para as operações de exportação.

(30) Alguns Estados, como Santa Catarina, adotam a alíquota de 25% para alguns produtos, entre os quais os supérfluos e de 12% para alguns itens de "*commodities*" e produtos alimentares integrantes da cesta básica. Outros Estados, como São Paulo, além disso, utilizam a alíquota de 18% nas operações internas, ao invés de 17% como a maioria dos demais Estados.

(31) A "guerra fiscal" prende-se ao fato de que, tributadas as operações interestaduais, o valor do ICMS incidente na saída é aproveitado como crédito no estabelecimento destinatário das mercadorias. Isto poderia ser evitado, como já se discutiu, com a adoção do princípio do destino, via imunidade, isenção ou não incidência nas operações interestaduais.

No caso do imposto sobre heranças e doações, o art. 155, § 1º, IV, da CF de 1988 é inoportuno e, como tal, sobressalente.

(32) O art. 156 da CF de 1988 não limita a competência tributária dos Municípios, em relação ao IPTU e ao imposto sobre transmissões onerosas *"inter vivos"*.

(33) A alíquota máxima do ISS, em Florianópolis, é de 10%, conforme a lei nº 3.692/91, de 31-12-91; alguns Municípios, como é o caso de São José-SC, utilizam alíquotas menores sem prejuízo para Florianópolis. Ainda não foi publicada a lei complementar prevista no art. 156, § 4º, de CF de 1988, segundo atesta Vittorio Cassone (1990:200).

(34) O § 4º, do art. 156, da CF de 1988 atribui taxativamente à lei complementar "excluir da incidência do ISS exportações de serviços para o exterior", entre outra.

(35) A alíquota máxima do IVVC é de 3% (ADCT, art. 34, § 7º). Há Municípios, como São José - SC, que aplicam a alíquota de 2%, mas nem por isso todos os florianopolitanos lá vão comprar o seu combustível.

(36) O caso mais relevante de conflito de competência entre ICM e ISS ocorreu com as gráficas. Por isso, foi firmado o Convênio ICM 11/82, de 17-06-82, publicado no DOU de 02-07-82, que estabelece a não incidência do ICM para os consumidores finais de material gráfico (incidia só o ISS, como afirmava a lista de serviços!); os consumidores-contribuintes de ICM recebiam o mesmo material com a incidência de ICM - e então se creditavam. O Convênio ICM 11/82 consta de: "O ICM no Estado de São Paulo"..., p. 2462.

Tal absurdo foi repellido com a vigência do ICMS.

(37) CF, art. 158, IV.

(38) Lei nº 3.692, de 30-12-91, publicada no DOE de 31-12-91, p. 121-124.

7. Referências Bibliográficas

- . Assessoria Econômica da Secretaria da Fazenda de Santa Catarina. Participação Relativa no Total da Receita. Florianópolis: SPF, s. ed., 1991. 1p.
- . BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1972. 600 p.
- . BORGES, José Souto Maior. Lei Complementar Tributária. São Paulo: Editora Resenha Tributária: Editora da Universidade Católica de São Paulo: 1975. 222p.
- . BRASIL, Francisco de Souza. O ICM e os Impostos sobre Vendas no Brasil. Rio de Janeiro: Forense, 1987. 174p.
- . CASSONE, Vittorio. Direito Tributário. São Paulo: Atlas, 1990. 246p.
- . COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988. Sistema Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1990. 423 p.
- . Circular SE/Nº 12/89, de 17-03-89. A Secretaria Executiva da Comissão Técnica Permanente do ICM - COTEPE/ICM encaminha a todos os Secretários de Fazenda ou Finanças dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios e aos respectivos repre-

sentantes junto à COTEPE/ICM, Secretaria da Receita Federal, Secretaria Especial de Assuntos Econômicos e Procuradoria da Fazenda Nacional, a cópia da Ata da 16ª Reunião Extraordinária do Conselho de Política Fazendária - CONFAZ, realizada no dia 27 de fevereiro de 1989. 17p. (Documento não publicado, arquivado na pasta própria: "Atas do CONFAZ", na Gerência de Tributação da Direção de Fiscalização e Tributação da Secretaria do Planejamento e da Fazenda de Santa Catarina).

- . FANUCCHI, Fábio. Inconstitucionalidades da lei complementar nº 24, de 1975. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro (120): 507:511, abr./jun. 1975.
- . LEITE, Rivadávia Pereira - (Organizador). Convênios ICM 1989. Maceió: Secretaria da Fazenda do Estado de Alagoas, 1990. 163p.
- . _____. Convênios ICMS 1989. Maceió: Secretaria da Fazenda do Estado de Alagoas, 1990. 237p.
- . MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 13ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1987. 701p.
- . OLIVEIRA, Juarez de (Organizador). Código Tributário Nacional. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 1988. 353p.

- . FAIVA, Odair et alii. O ICM no Estado de São Paulo e demais Tributos Estaduais. São Paulo: Imprensa Oficial do Estado S.A. - IMESP, 1984. 903p. (Vol. 3).
- . PANTZIER, Helge Detlev. Impostos Indiretos no Brasil: Uma Proposta. Florianópolis: UFSC/CPGD. Dissertação de Mestrado defendida em junho de 1980. 150p.
- . REZENDE, Fernando (Coordenador). Proposta de Reforma do Sistema Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: IPEA/INPES, 1987. 165p. (Publicação com tiragem limitada a 100 exemplares. Tomo I).
- . ZAVARIZI, índio Jorge. ICM e a Federação. Florianópolis: UFSC/CPGD. Dissertação de Mestrado defendida em março de 1978. 141p.

CAPÍTULO III

AS PROPOSIÇÕES DE REFORMA TRIBUTÁRIA

1. Introdução

Neste capítulo, procura-se discutir as principais propostas de reforma do sistema tributário nacional previsto na Constituição de 1988 e as eventuais causas que promovem o seu surgimento e que determinam o eterno retorno da matéria.

O tema envolve a parte relativa à tributação, constante da Exposição de Motivos Interministerial nº 411, de 03 de outubro de 1991, da qual resultou proposta de emenda constitucional de iniciativa do poder executivo da União; os estudos em elaboração na Comissão Executiva de Reforma Fiscal, do Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento e a Proposta de Emenda Constitucional nº 17, de 1991, em tramitação no Congresso Nacional, que pretende introduzir, em substituição à maioria dos impostos, o imposto sobre transações financeiras, também chamado de "imposto único".

De todas essas proposições, a única que procura argüir a possibilidade do pleno exercício das competências tributárias

privativas dos entes políticos nacionais é aquela que está em estudos na referida Comissão Executiva de Reforma Fiscal, embora essa arguição implique cerceamento, ou melhor, diminuição da competência tributária de Estados e Municípios.

Os pressupostos dessas proposições de alteração dos dispositivos da Constituição de 1988, na parte referente ao sistema tributário nacional, originam-se de duas vertentes: 1) a parca arrecadação, especialmente federal, aliada à enorme pressão da carga tributária nacional; 2) o prazo marcado para a revisão constitucional com aprovação da maioria absoluta do Congresso Nacional, em sessão unicameral, previsto no art. 3º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Por isso, é de se supor que não haverá diminuição da carga tributária nacional, louvando-se a eventual possibilidade da simplificação do sistema tributário nacional.

2. A proposta originada no poder executivo federal

A supracitada Exposição de Motivos nº 411, de 3 de outubro de 1991⁽¹⁾ contém um dispositivo que altera a composição do fundo de participação dos Estados e dos Municípios na receita do imposto de renda, de competência federal, com vistas a "conferir ao produto da arrecadação advinda da tributação, incidente na fonte, sobre rendas e proventos de qualquer natureza pagos pela União, inclusive por suas autarquias e fundações, o mesmo tratamento conferido aos gerados de maneira equivalente nas ór-

bitas dos Estados e Municípios".

Isto significa que o valor decorrente da incidência do IR sobre as remunerações dos servidores públicos federais deixaria de integrar o montante da partilha da arrecadação desse imposto com os demais entes políticos nacionais, em prejuízo destes.(2)

Ao mesmo tempo, o poder executivo da União pretende criar um imposto sobre a distribuição de combustíveis líquidos e gasosos, cuja receita será aplicada, exclusivamente, na construção, conservação e melhoria de rodovias.(3)

Tal inovação incorreria, sem dúvida, em duas heteronímias constitucionais. Em primeiro lugar, agrediria expressa vedação constitucional de vincular-se a receita de impostos a obrigação, fundo ou despesa, visto distanciar-se das ressalvas constitucionais a essa vedação(4); após, afrontaria a competência tributária privativa dos Estados em instituir o ICMS, no qual se integram os antigos impostos únicos de competência federal, como já se referiu anteriormente.(5)

3. Os estudos da comissão executiva de reforma fiscal(6)

A comissão executiva de reforma fiscal do Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento prepara proposição de reforma do sistema tributário nacional a qual, até abril de 1992, objetivava estabelecer os seguintes impostos: 1) na competência tributária da União, os impostos sobre o comércio exterior, ou

seja, os impostos sobre importação e exportação; o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidindo sobre pessoas físicas, jurídicas e ativos das empresas; o imposto sobre consumos especiais: cigarros, bebidas e material de transporte ("excise's tax") e impostos sobre transações financeiras; 2) na competência tributária dos Estados, os impostos sobre o valor adicionado das mercadorias e serviços e sobre a propriedade de veículos automotores; 3) na competência dos Municípios, o imposto sobre a propriedade imobiliária urbana e rural.

Esta discriminação de competências tributárias determina os seguintes desdobramentos: a) a adoção do princípio de destino para o IVA, de competência estadual; b) em consequência, a probabilidade de se extinguir tanto o CONFAZ, quanto a atribuição do Senado Federal para a fixação das alíquotas do novo imposto; c) a necessidade da maior participação dos Municípios no montante dos recursos arrecadados com o IVA.

Ao mesmo tempo, a discussão da proposição compreende, também, os seguintes pontos: a abrangência da base de cálculo do IVA; sua não incidência sobre exportações e bens de capital; a seletividade de suas alíquotas; as estimativas de sua arrecadação futura e a comparação face às atuais receitas derivadas estaduais e municipais e a adoção de novos critérios de compensação das desigualdades regionais, para atender as Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

Tais parâmetros constam da pauta da reunião da comissão executiva de reforma fiscal, que ocorreu ao final do mês de abril de 1992.(7)

Não há, em contrapartida, preocupações com os aspectos jusconstitucionais da matéria ou, ao menos, manifesta e expressa vontade, nesses documentos, de se tentar alocar racionalidade jurídica tendente a realizar o pleno exercício das competências tributárias dos entes políticos nacionais.⁽⁸⁾

4. A adoção do chamado "imposto único"⁽⁹⁾

A Proposta de Emenda à Constituição nº 17, de 1991, sugere que o sistema tributário nacional seja constituído por quatro impostos apenas: os impostos sobre o comércio exterior (importação e exportação); o imposto sobre propriedade territorial rural e o imposto sobre transações financeiras, todos na competência privativa e exclusiva da União, a qual, através de lei complementar, deterá a competência supletiva para instituir empréstimos compulsórios.

A justificativa dessa proposição fundamenta-se: 1) na constatada existência de um "consenso nacional contra o labirinto fiscal"; 2) no custo da administração tributária; 3) na evasão fiscal e na corrupção e 4) na regressividade do sistema tributário nacional.⁽¹⁰⁾

A permanência dos impostos sobre o comércio exterior e sobre a propriedade territorial rural justifica-se por suas características extrafiscais, visto que os primeiros são impostos reguladores do comércio exterior e o segundo por ser fundamental na aplicação de uma política de reforma agrária.⁽¹¹⁾

O montante da arrecadação do imposto sobre transações financeiras será objeto de imediata transferência aos demais entes políticos nacionais, conforme dispuser a lei complementar.

A PEC nº 17/91 prevê a aprovação da lei complementar e da própria emenda até o dia 30 de junho de 1992, e sua vigência para o primeiro dia do exercício de 1993.

O idealizador do chamado "imposto único" é o Professor Marcos Cintra Cavalcante de Albuquerque, que propõe uma "revolução tributária" em artigo publicado em jornal de circulação nacional, em janeiro de 1990⁽¹²⁾, embora o tema tenha sido abordado na campanha às eleições presidenciais de 1989, por um dos candidatos ao cargo de Presidente da República.⁽¹³⁾

As características do IUT, segundo seu ideólogo, são duas: 1) a existência de apenas um imposto; 2) uma única e exclusiva base de imposição; dessas conveniências surgirão as seguintes vantagens: simplificação e redução de custos na arrecadação de tributos, atualmente estimados em, respectivamente, 30% do pessoal administrativo dos contribuintes pessoas jurídicas e 10% das receitas tributárias do país no custeio da máquina arrecadadora.

Em seguida, a eliminação virtual da sonegação, da corrupção fiscal e da economia informal, sem quaisquer custos administrativos.

Depois, alíquotas menores: 1% ou 2% da transação entre os dois sujeitos passivos, ou seja, 2% ou 4% respectivamente, fato que representaria "sensível redução nos custos de produção e nas pressões inflacionárias" e grande aumento de arrecada-

ção. (14)

Por fim, a superveniência da equidade fiscal, paradoxalmente fundada na incidência "*en cascade*", pois os produtos que envolvem um maior número de transações na cadeia produtiva serão proporcionalmente mais taxados. A progressividade decorreria do fato de que as classes detentoras de baixos salários, que somente são aplicáveis no consumo alimentar ou, como explica o Autor, destinam-se à exclusiva compra dos "*wage-goods*" (produtos da cesta básica), cujo ciclo produtivo é menor, sofreriam menor incidência do IUT.

Ao contrário, os produtos mais sofisticados, detentores de maiores ciclos de produção e que são consumidos pelas classes mais abastadas, têm maior carga tributária.

Embora ALBUQUERQUE (1990) advogue a tese de que o imposto único seja um conceito de longa tradição na história do pensamento econômico, cabe uma prosaica indagação inicial: se suas anunciadas excelências são eficazes, por que, até hoje, esse tributo deixou de ser adotado?

BRASIL (1987:31) adverte, citando VOLTAIRE: "*Impôt unique, impôt inique*". (15)

Esta citação está melhor explicada por SCHMÖLDERS (1992: 31-32), que demonstra os fundamentos axiológicos dos fisiocratas defensores do imposto único, tido como utopia fiscal. (16)

A ressalva que se faz é justamente ao ressurgimento de uma tese fisiocrata, de nenhum resultado prático, neste Brasil às vésperas do terceiro milênio que se pretende contemporâneo ou

aspirante à contemporaneidade.

Por isso, segundo DIAS e SARTORI (1991), a Federação Brasileira das Associações de Bancos-FEBRABAM, manifesta-se contra a adoção do "imposto único". Pois, se o exemplo histórico demonstrou que a base imponível perdera sua valorização, o que aconteceria com as transações sob intermediação bancária? (17)

Com base nos conceitos de "regressividade" e de "progressividade", a proposta do IUT é corajosamente combatida por autores da expressão de PANZARINI (1990) e REZENDE (1990), que colocam em discussão as seguintes objeções à sua adoção: a liquidação da Federação brasileira e o agravamento da injustiça fiscal, pelo descumprimento automático do princípio da capacidade contributiva. (18)

ALBUQUERQUE (1991:3-19) refaz a sua proposição, rebatendo todas as críticas recebidas, baseando-se nos seguintes critérios: o IUT incidiria sobre todas as transações monetárias efetuadas no sistema bancário, com uma alíquota de 2% dividida igualmente entre as contas correntes credora e devedora, através de arrecadação eletrônica automática e imediatamente distribuída às três esferas de governo.

As transações de capital, em que o objeto do pagamento é o próprio dinheiro, sofrerão tratamento especial, os saques e depósitos de numerário do sistema bancário serão sobretaxados, com uma taxa de 4% e as transações nos mercados financeiros e de capitais sofrerão tributação sobre os rendimentos reais.

Para esse Autor, os dois conceitos que integram o IUT são: a unicidade tributária e a transação monetária como fato

gerador da imposição, visto que todas as bases tributárias conhecidas atualmente são apenas sub-conjuntos da base tributária transação: a renda, a circulação, o comércio, a compra, a venda, a operação financeira.

É a informatização do sistema bancário que constitui o fundamento para a instituição do imposto único: os centros de processamento de dados dos bancos funcionariam como centros de arrecadação, a fiscalização limitar-se-ia a periódicas verificações dos programas dos computadores bancários que administram os lançamentos nas contas correntes dos clientes, sem identificar operações individuais, pois o importante seriam as totalizações.

O Autor invoca o sigilo bancário, que não poderia ser violado pela fiscalização, manifestando-se, pois, contrário às disposições do artigo 197 do Código Tributário Nacional. (19)

O Autor reconhece, também, que ninguém quantifica, concretamente, a base tributável do imposto único que se pretende criar, e aceita que os saques dos salários dos trabalhadores de baixa renda sejam objeto da não incidência ou da isenção do imposto.

E, ao fim de sua exposição, faz ainda mais: advoga o Autor a adoção do IUT para se evitar a corrosão inflacionária dos tributos e fortalecer-se o sistema bancário, que passaria a ser remunerado pelos serviços prestados ao público e ao governo. (20)

A Proposta de Emenda à Constituição nº 17/1991, por sua vez, faz subentender-se que as contribuições sociais continuariam vigorando, para a arrecadação destinada à seguridade so-

cial, ou seja, seriam mantidos o PIS/PASEP, o FGTS, o Financiamento de Seguridade Social (Finsocial), o Funrural, o Salário-Educação, etc, pois a citada PEC nº 17/91 é omissa em relação a essa matéria. (21)

5. Porque a reforma tributária é tema de atualidade imanente

Há mais de um decênio, pelo menos, fala-se em reforma tributária no Brasil.

Entre os motivos que transmitem imanência a essa atualidade da reforma tributária, apontam-se as decisões políticas imediatistas do executivo da União; a composição da representação democrática no Congresso Nacional e sua omissão quanto à ausência da legislação infraconstitucional - leis complementares e leis ordinárias, que permitam a eficácia da Constituição de 1988 -; o grau da pressão fiscal do atual sistema tributário nacional sobre a produção e a classe média, aí contida a regressividade da imposição; e o grande descompasso entre a voracidade tributária e os gastos públicos, estes últimos nem sempre voltados para a satisfação do interesse coletivo.

Quanto às decisões políticas imediatistas do executivo da União, os tópicos constantes do capítulo II e deste capítulo são exemplos: as próprias proposições de reforma tributária enaltecem o caráter centralizador e a indiscutível vontade de aumentar-se a arrecadação federal. (22)

No tocante à composição democrática do Congresso Nacional, as distorções são maiores, e constam da apreciação de REALE JR. (1992: 100-102). (23)

A heterogeneidade nacional, apontada por esse Autor, aliada à circunstância de que os novos Estados que surgiram dos antigos Territórios Federais localizam-se nas regiões Norte e Centro-Oeste, faz com que, automaticamente, a representação no Senado Federal tenha concentrado nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste setenta e quatro por cento do seu total. (24)

Obviamente, não se pretende imputar à maioria da representação legislativa no Congresso Nacional a responsabilidade pela estagnação legislativa que impede a plena eficácia da Constituição de 1988, visto que essa responsabilidade não pode ser repartida: ela é do Congresso Nacional, na totalidade de sua composição.

Tanto DALLARI (1992), quanto COMPARATO (1992), discorrendo sobre a atual situação da aplicabilidade ou eficácia da Constituição de 1988, transmitem, com rigor, a impossibilidade de seu descumprimento, pois, no caso contrário, esvai-se o Estado de Direito. (25)

Em relação ao sistema tributário nacional e, mais especificamente, em relação à reforma tributária pretendida pelo poder executivo federal, a indagação que se faz é a seguinte: por que tanta pressa, se o próprio texto das disposições transitórias remete ao prazo de cinco anos, após a sua promulgação, a revisão constitucional somente com o "*quorum*" qualificado? (26)

Em contrapartida, nos países adiantados, qualquer reforma tributária pressupõe um grande espaço de tempo entre a sua discussão, sua votação e, especialmente, sua vigência. (27)

Essa pressa seria, então, característica de países atrasados?

A resposta é afirmativa, sem a menor dúvida: o restrito prazo entre a promulgação da Constituição de 1988 e a vigência do sistema tributário nacional nela previsto constitui o argumento concreto para essa afirmação. (28)

E constitui também argumento para toda essa sorte de iniciativas cujo objetivo é a agressão à forma federada do Estado brasileiro, como se discorre neste trabalho, tendo a tributação nacional como fundamento.

Por outro lado, há necessidade de reforma tributária que promova efetiva distribuição da renda nacional, cuja concentração é o maior demonstrativo desse atraso. (29) LACHER (1991: 95-105), examinando a matéria, apresenta os três problemas que afetam a estrutura tributária brasileira: "a baixa carga tributária, a má divisão entre os tipos dos impostos e a regressividade do sistema". (30)

Por último, entre os motivos suprarreferidos, há a questão político-administrativa relacionada com os recursos provenientes da receita derivada e os gastos públicos, que deveriam prover os interesses coletivos.

Em tese, todo governo necessita de maiores recursos para desenvolver suas atividades; ousa-se afirmar, até, repetindo o senso comum, que neste país as necessidades financeiras pa-

ra atender a tão grave distorsão sócio-econômica são enormes e prementes.

Resta saber, entretanto, onde se situa a origem dessa grandeza/premência: na escassez dos recursos arrecadados ou nos gastos desvairados?

O grande número de comissões parlamentares de inquérito em tramitação no Congresso Nacional e o acompanhamento diário do que é publicado na imprensa dissipam a controvérsia: qualquer esfera de governo deste Estado federado gasta mal. (31)

A "*performance*" quotidiana da atuação da União, dos Estados e dos Municípios, sem exceção, também demonstra, o que é pior, que o gastar mal se introduz como fato aceitável, correto, sem solução.

Nessa ordem, a atualidade imanente da reforma tributária brasileira seria perpétua.

6. Notas

- (1) O texto da referida EM nº 411/91 circulou no CONFAZ; sua cópia foi distribuída a todos os Secretários de Estado da Fazenda ou Finanças. Desse documento surgiu o que se denominou "Emenda" à Constituição.
- (2) Conforme Biasoto Júnior, "in" Reforma Tributária: Além da simplificação (1991:75), "hoje os servidores públicos federais respondem por cerca de 20% da arrecadação do IR na fonte sobre o trabalho assalariado"... , o que comprova a diminuição do montante da arrecadação a ser partilhada com Estados e Municípios.
- (3) Este novo imposto contribuiria para o aumento da regressividade dos tributos nacionais, pois os combustíveis hoje são tributados pelo ICMS, que é não cumulativo.
- (4) CF, art. 167, IV.
- (5) CF, art. 155, § 3º.
- (6) Deve-se o material disponível à participação do Professor Nelson Amâncio Madalena na reunião da Comissão Executiva da Reforma Fiscal, realizada em Brasília-DF, em 29-04-92.

(7) A pauta da reunião citada na Nota precedente inclui:

"I - A Nova Proposta de Avaliação do IVA: O que mudou de 1988 para cá?

1. A proposta de implantação do IVA.
2. Breve revisão da experiência da Constituinte.
3. A experiência e os problemas atuais (Agricultura, Combustível, Transportes, Telecomunicações...)

II - Algumas Questões Centrais para a adoção do IVA - Consumo

1. Abrangência e definição da base de cálculo.
2. Exoneração das exportações.
3. Exoneração dos bens de capital
4. Seletividade das alíquotas
5. Princípio de Cobrança - Origem ou Destino?
(Problema de Controle na Fronteira e de mecanismo de Compensação)
6. Concessão de Crédito do Imposto (operações excluídas: indexação...)
7. Uniformidade nacional ou autonomia estadual para a fixação de alíquotas.
8. Problemas Setoriais específicos: incorporação dos serviços financeiros...
9. Problemas de Harmonização Fiscal: Atribuições do Senado e Papel do Confaz.

III - Estimativa do Impacto da Adoção do IVA

1. Avaliação qualitativa dos aspectos econômicos e sociais
2. Avaliação do impacto sobre as finanças estaduais
 - 2.1. Revisão das estimativas feitas à época da Constituição.
 - 2.2. Avaliação da experiência do ICMS
 - 2.3. Análise e proposição de metodologias alternativas
 - 2.4. Identificação e disponibilidade de informações estatísticas
 - 2.5. Atualização de matriz de comércio interregional.
3. A participação dos municípios no IVA: problemas atuais: efeitos de ampliação da base e de alterações nos critérios de rateio.

IV - A Competência das Desigualdades Regionais no âmbito do IVA

1. Alíquotas interestaduais x compensação federal
2. Fundos compensatórios (Importação)."

(8) Veja-se a Nota precedente: na pauta da reunião, supratranscrita, não há quaisquer indagações de fundo jurídico.

(9) A Proposta de Emenda à Constituição nº 17/91 é de autoria do Deputado Flávio Rocha e está subscrita por cento e oitenta e um deputados federais, entre os quais nove de Santa Catarina.

(10) Na justificação da PEC nº 17/91, o Deputado Flávio Rocha assim se manifesta:

"Se existe, hoje, um consenso nacional é o da urgência da tão propalada reforma tributária. O atual "labirinto fiscal", dentro do qual a própria Receita Federal está perdida, é certamente o grande entrave ao nosso desenvolvimento e a uma melhor distribuição de renda. O Brasil tem um sistema tributário ridiculamente complexo, absurdamente caro no tangente ao custeio da máquina arrecadadora, enormemente vulnerável à evasão e à corrupção e, o que é pior, é injusto e regressivo".

.....

"Segundo estimativas recentes, o custo da máquina arrecadadora, nos três níveis de governo (*sic*), atinge 3% do PIB nacional. Muitas empresas chegam a dispendar 30% de suas folhas de pagamentos para manter escrituração particularizada com onerosas equipes de especialistas e tributaristas, cujos custos, logicamente, é repassado para o preço final."...

(11) PEC nº 17/91, p. 4.

(12) A matéria foi publicada na Folha de São Paulo, em 14 de janeiro de 1990.

(13) O candidato à Presidência da República, Armando Corrêa (FMB-MG) propôs o imposto único, em substituição a todos os demais.

(14) O ideólogo do IUT, Marcos C.C. Albuquerque (1991: 56-57) explicita:

"A proposta de implementação do IUT é simples: sobre as transações monetárias efetuadas no sistema bancário, incidirá uma alíquota de 2%, dividida igualmente entre as contas correntes credora e devedora. A arrecadação será efetuada eletronicamente. Será automática e imediatamente distribuída às três esferas de governo, de acordo com critérios previamente definidos. Todos os atuais impostos serão extintos, mantendo-se apenas os que tem características extrafiscais, por serem instrumentos de regulação e de política econômica.

Apenas as transações de capital, em que o bem objeto do pagamento é o próprio dinheiro, sofrerão tratamento especial. Saques e depósitos de numerário do sistema bancário serão sobre-taxados com uma alíquota dobrada de 4%, e as transações nos mercados financeiros e de capitais sofrerão tributação sobre os rendimentos reais"...

(15) Francisco de Souza Brasil (1987:31) dispõe:

"A utopia fiscal seria, quem sabe, um sistema tributário que consistisse em um único imposto, e que incidisse sobre o patrimônio, ou talvez sobre os rendimentos de capital, em alíquotas progressivas. Mas, Voltaire já dizia: *"Impôt unique, impôt inique"*. Ele pretendia, com esta sentença, condenar, não sem razão, as concepções dos fisiocratas em matéria fiscal: o Mar-

grave de Baden, único príncipe que ousou passar da teoria à prática, arrependeu-se amargamente de haver instituído um imposto único, que incidia sobre a propriedade imobiliária."

(16) Günter Schmolders, (1962: 31-32), sem a menor dúvida, é a fonte dessa citação contida na Nota precedente:

"La teoría del 'impuesto único'... se difunde extraordinariamente por obra de la Fisiocracia, doutrina que funde inseparablemente la teoría económica y la Hacienda; los fisiócratas están animados por el propósito de contribuir con sus tesis científicas a resolver las dificultades internas de Francia, y para ello consideran también necesaria la reforma tributaria. La teoría de la translación, sobre la que construyen sus proyectos de reforma tributaria, es lógica consecuencia de la construcción teórica de su doctrina. QUESNAY distingue en su Tableau économique tres clases sociales: los colonos (clase productiva), los propietarios (clase distributiva) y los industriales (clase estéril). Sólo la primera tiene verdadera capacidad "productiva", pues la agricultura es la única actividad que rinde cada año un "producto neto". Este producto neto va a parar a manos de los propietarios de las tierras, quienes lo emplean en la compra de subsistencias y de artículos manufacturados; pero les queda un remanente libre, mientras que colonos y industriales no ganan más que el coste de su manutención. Las consecuencias en orden de la traslación del impuesto son inmediatas: si se grava la actividad agrícola, los propietarios habrán de contentarse con un

producto neto menor. Lógicamente, convendría establecer un impuesto único que gravara "el producto neto en manos de quienes lo perciben, es decir, de la clase propietaria, con lo que llegamos a la notable conclusión de que todo el gravamen deberán soportarlo los propietarios de la tierra".

No pasa mucho tiempo hasta que se demuestra la imposibilidad teórica y práctica del impuesto único. Con gran ingenio describe VOLTAIRE in su sátira del hombre de los cuarenta táleros lo absurdo del impuesto único, al contraponer el habitante de la ciudad, rico y libre de impuestos, al pobre aldeano que de sus cuarenta táleros de renta ha de sacar para pagar sus impuestos y los del ciudadano rico. La imposibilidad de realización práctica del impuesto único la demostró el único ensayo hecho en suelo alemán: el margrave Carlos-Federico de Baden, partidario de la Fisiocracia, hizo que Schlettwein pusiera en práctica el impuesto único en tres aldeas de Baden; pero a los tres años hubo que abandonarlo, ya que se produjo una increíble baja en los precios de las tierras."

Veja-se, sobre o histórico do imposto único, Bernardo Ribeiro de Moraes (1991: 117-122).

(17) O jornal Gazeta Mercantil publica, em 20 de novembro e 10 de dezembro de 1991, artigos de autoria de Carlos Dias e Celso Sartori, respectivamente, comentando as palavras de Alcides Tápias, presidente da FEBRABAN.

a) Dias (1991) escreve:

"A criação do imposto (único) dificultaria bastante a situação dos bancos, no entendimento do executivo, e não traria benefícios significativos quanto ao avanço da questão tributária no País.

Segundo Tápias, a criação do imposto (único) levaria à seguintes situações:

- *Desintermediação financeira*: as pessoas tenderiam a não mais fazer operações nos bancos para não ser obrigadas a pagar o imposto. Isso levaria a sistemas informais de negociação na sociedade civil que estariam fora do controle do governo, com uma decorrência ainda mais grave: a taxa de juro cobrada pelos bancos torna-se irreal devido ao surgimento desse mercado paralelo.

- *Aumento do meio circulante*: como os cidadãos naturalmente tenderiam a não realizar operações com os bancos para escapar do imposto, a alternativa seria o dinheiro como forma de negócio. O efeito seria um aumento da base monetária - papel - moeda em circulação e depósitos a vista - que teria efeitos danosos para a inflação do País.

- *Custo bancário e juro maior (sic)*: com o natural esvaziamento do sistema, o custo bancário tenderia a aumentar devido ao menor volume de operações. Além disso, os juros, como consequência de uma liquidez mais apertada, também subiriam." (grifos apostos).

b) Sartori (1991: 10-12) acrescenta:

"O presidente da Febraban, Alcides Tápias, afirma que a instituição é contrária à criação desse novo imposto e ressalta três consequências indesejáveis que sua aprovação pode acarretar:

- emissão intensa de moeda, já que para esse imposto ser sonegado bastaria que as transações fossem efetuadas em dinheiro;

- a desintermediação financeira, que surgiria com a criação de um mercado paralelo de operações, afetando, inclusive, a transparência com que as taxas de juro são compostas atualmente;

- e a preferência que os agentes econômicos poderiam dar às transações efetuadas com lastro no dólar e no ouro."

Veja-se a explicação doutrinária da Nota precedente.

(18) a) Clóvis Panzarini, assessor de Política Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, escreve no jornal Folha de São Paulo de 10.02.90:

... "Tentei imaginar qual seria o fato gerador de tão exótico imposto, apregoado como a panacéia para todos os males do país; qual seria sua alíquota; como seria rateado o produto de sua arrecadação entre as três esferas de governo e, mais importante, como seriam repartidos os quinhões estadual e municipal entre os seus partícipes. Afinal, seria ingênuo imaginar que

a receita viesse a ser rateada na proporção da arrecadação verificada em cada território, pois os Estados da região Sudeste absorveriam a quase totalidade dos recursos e os demais Estados quebrariam. Definir o critério de rateio desse tributo significaria, portanto, definir o tamanho do orçamento de cada Estado e de cada município e, por via de consequência, o volume de serviço e obras públicas a que cada coletividade teria direito em cada período orçamentário. Governar seria, então, meramente priorizar as aplicações desses recursos, previamente definidos exogenamente.

Quem definiria tal critério? Seria o Congresso Nacional? Aqueles que acompanharam a elaboração do sistema tributário na Assembléia Nacional Constituinte puderam assistir de perto o milagre operado pelo conflito distributivo regional. Puderam ver, estupefatos, marcharem, lado a lado, radicais de esquerda e representantes da mais conservadora oligarquia, na justa defesa de fatia tributária mais relevante para os Estados menos desenvolvidos. "Duzentos e noventa e dois votos e uma só vontade", diziam os cartazes que faziam pano de fundo nas paredes do Congresso Nacional, lembrando que as regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, unidas, detêm maioria absoluta no Congresso Nacional, fazendo velada ameaça a uma ruptura nas relações Norte-Sul."

.....

"Entretanto, o assunto novamente volta à discussão e assusto-me agora com a envergadura intelectual e seriedade de seu novo defensor. Assusto-me ainda mais porque instituições e tributaristas acima de qualquer suspeita saem em defesa incondi-

cional desse modelo que, só pelo conflito distributivo regional acima apontado, liquidaria com o sistema federativo, colocaria em risco as instituições democráticas e, provavelmente, conduziria o país a um conflito regional de proporções inimagináveis."...

b) Fernando Rezende, professor da Fundação Getúlio Vargas do Rio de Janeiro, também escreve no jornal Folha de São Paulo, de 12.02.90:

..."À primeira vista parece uma solução genial. Apenas um quinto da arrecadação prevista seria proveniente do setor produtivo. As transações de caráter especulativo no sistema financeiro arcariam com o ônus mais elevado: quatro quintos da arrecadação. Uma reflexão mais cuidadosa, no entanto, põe a nu a fragilidade da proposta. O sistema tributário giraria em torno da especulação financeira que por sua vez é sustentada pelo próprio Estado. É o cachorro - ou melhor, o leão - mordendo o próprio rabo. A tese do imposto único, tal como proposta, só sobrevive nas trevas do *overnight*. Exposta à luz do dia, ela perde toda a aparência de vitalidade e consistência.

A afirmação de que o imposto único aplicado a transações com mercadorias e serviços garante progressividade ao sistema tributário também é facilmente contestada. Esse imposto tem as mesmas características do Finsocial (um imposto em cascata, com alíquota uniforme aplicada ao faturamento das empresas) que é unanimemente apontado pelos especialistas como o mais perverso

dentre os impostos que compõem o sistema tributário brasileiro. O argumento defendido baseia-se na suposição de que os produtos supérfluos envolvem um maior número de transações que os essenciais e suportarão, portanto, uma carga tributária mais elevada. Mesmo que isso fosse verdadeiro, as diferenças de carga tributária seriam insignificantes dado o baixo valor da alíquota e, portanto, incapazes de dar conta das enormes diferenças na distribuição da renda nacional (caso as diferenças de carga tributária o justificassem, a integração vertical da produção de bens supérfluos se encarregaria de eliminar as alegadas características de progressividade do imposto).

Outros fatores ainda concorreriam para agravar a injustiça. O autor argumenta que a sonegação só seria possível quando as transações fossem efetuadas em moeda (ou por escambo) passando ao largo da compensação bancária. Como o acesso à conta bancária e ao cheque pressupõe o preenchimento de alguns requisitos (estabilidade no emprego e nível de renda, por exemplo) boa parte da população brasileira - os 30% mais pobres - já estariam previamente condenados ao sacrifício. Eles teriam que arcar com uma alíquota duas vezes mais elevada, que corresponde ao desincentivo criado para desestimular as transações em dinheiro. Mesmo os trabalhadores mais felizardos - aqueles aquinhoados com uma conta bancária - dificilmente escapariam ao pagamento da alíquota duplicada. É fácil imaginar que as regras propostas estimulem o comércio a rejeitar cheques nas vendas ao consumidor, principalmente quando se tratar de mercadorias de primeira necessidade e de menor valor. Isto porque o vendedor não sofreria

o desconto de 1% na compensação bancária enquanto o comprador teria que pagar duas vezes mais a cada saque que efetuasse na sua conta para comprar as mercadorias que necessita. O lucro do comerciante seria totalmente isento do imposto que seria inteiramente repassado para o consumidor.

Nas transações entre empresas, o sistema do imposto único estimularia o subfaturamento generalizado e desestimularia a intermediação financeira. Não havendo registros contábeis (*aqui se considera que Rezende quis dizer registros fiscais, pois as leis comerciais obrigam os registros contábeis*) nem a necessidade de comprovar a origem do rendimento para explicar o acréscimo patrimonial, a intermediação financeira doméstica ficaria ameaçada pelas vantagens não-tributárias concedidas à transformação dos excedentes financeiros em dólar, ouro ou depósitos bancários no exterior. Não só a sonegação pode atingir níveis mais elevados, como também os riscos envolvidos são muito maiores do que os que se relacionam diretamente com o não-pagamento das obrigações tributárias. Desde os primórdios da humanidade, os governantes estão à busca de um imposto que torne impraticável a sonegação. Assim como o moto-perpétuo, ele provavelmente nunca será inventado..." (Grifos e comentários apostos).

(19) Aliomar Baleeiro (1972: 550-551), comentando o art. 197 do CTN, diz:

"O parágrafo único do art. 197 naturalmente está endereçado à proteção do segredo profissional em relação às "quaisquer entidades ou pessoas" de todas as atividades e profissões, a que se refere o inciso VII desse mesmo dispositivo. Não se conceberia que o advogado e o padre, por ex., fossem compelidos a devassar confidências recebidas em função de sua atividade, quando outras leis os garantem em função de sua atividade, contra delações a que os obrigaram, e até os punem se as fizerem (Cód. Penal, art. 154).

Não é, porém, o caso dos banqueiros, p. ex., que não estão adstritos às mesmas regras éticas e jurídicas de sigilo. Em princípio só devem aceitar e ser procurados para negócios lícitos e confessáveis..."

A dúvida que subsiste, neste caso, advém das disposições do art. 5º, XII, da CF:

"XII - é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, *de dados* e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal";... (Grifos apostos)

(20) Este comentário consta do último parágrafo da exposição de Albuquerque (1991: 19), textualmente:

"O IUT ainda poderia ter importantes efeitos positivos. Evita a corrosão inflacionária dos tributos; auxiliaria ao plano de estabilização através da facilitação do ajuste fiscal;

e poderia ser importante coadjuvante no fortalecimento do sistema bancário nacional, que passaria a ser remunerado pelos serviços prestados ao público, e principalmente ao governo."

(21) A ressalva consta do parecer da Assessoria Legislativa da Câmara dos Deputados, examinando a citada PEC nº 17/1991, literalmente:

"Inexplicavelmente, a PEC nº 17, de 1991, não prevê qualquer alteração no sistema atual de consecução de recursos para a seguridade social. Continuariam vigorando, portanto, todas as contribuições cuja receita tem hoje aquela destinação: do empregado, do empregador sobre a folha de salários, PIS/PASEP, Financiamento da Seguridade Social (ex-Finsocial), Funrural, Salário-Educação e outras."

(22) A exceção, neste caso, fica por conta da proposição de emenda constitucional que visa introduzir o chamado imposto único: embora a PEC nº 17, de 1991, coloque esse tributo na competência privativa exclusiva da União, não se tem como medir a sua arrecadação, com a condição agravada, nesse caso, porque será a rede bancária o órgão arrecadador, o que sem dúvida trará distorções no âmbito da relação público/privado.

(23) Miguel Reale Júnior (1992: 100 e 101-102) discorre, ao analisar o "*background*" do Congresso Constituinte de 1987 - 1988:

"Não andou distante o espírito de secessão. O federalismo cooperativo cedeu passo ao federalismo conflitivo. Se a Federação é a "unidade na desigualdade", no entanto, a heterogeneidade acentuada dificulta esta unidade.

Heterogêneo é o Brasil, no plano econômico-social e político. O mandonismo local, as estruturas arcaicas das oligarquias tradicionais, cuja dominação torna obrigatória a lealdade, caracterizam regiões do Nordeste.

No plano social, basta lembrar que em um município do Estado de Alagoas a mortalidade infantil alcança índice dos maiores do mundo: 120 por 1.000 crianças menores de um ano.

Se a estabilidade política reside em boa parte na existência de partidos políticos consistentes programaticamente, centros catalisadores das vontades políticas, em torno de diretrizes assumidas com lealdade, o federalismo ocasiona, não só no Brasil, a fragilidade partidária. No nosso País, a acentuada desigualdade torna mais patente a inviabilidade de forjar lealdades, diante das questões regionais.

Na Assembléia Nacional Constituinte houve a prova cabal desse fenômeno. Acima dos partidos e das ideologias formou-se o grupo do "Norte-Nordeste, Centro-Oeste", que tinha por *slogan*, estampado em *out-door* e cartazes colados nas paredes do Congresso, o seguinte: "292 votos e uma só vontade."

.....

"O Brasil clientelístico, de cidadania fragmentada, prevalece na Câmara dos Deputados, graças ao denominado pacote de abril. Em abril de 1977, visando garantir a maioria no Colé-

gio Eleitoral, que elegeria Figueiredo Presidente da República, o Presidente Geisel impôs, por ato de força, a mudança na composição da Câmara dos Deputados, cujas bancadas seriam relativas não ao eleitorado de cada Estado, mas à população.

A disputa travou-se no plenário, sendo apenas possível pequena alteração, pois perdurou o critério segundo a população e o número mínimo de 8, mas elevando-se o número máximo para 70.

Em disposição transitória estabeleceu-se que (art. 40, § 2º) fica assegurada a irredutibilidade da atual representação dos Estados na Câmara dos Deputados, o que consolida a atual representação para essa legislatura, mas permite que se façam os ajustes necessários para a próxima eleição.

As bancadas do Norte-Nordeste pretendiam que essa irredutibilidade constasse do texto permanente da Constituição, porém, prevaleceu a orientação de sua transferência para as disposições transitórias, viabilizando os ajustes pertinentes, a fim de adequar a representação à efetiva população de cada Estado no ano anterior às eleições."

(24) São vinte e sete Estados ao todo, vinte localizados nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, que somam 74% da representação do Senado, ficando as regiões Sudeste e Sul apenas com 26% dessa representação.

(25) a) Dalmo de Abreu Dallari (1992), em artigo no jornal Folha de São Paulo, argumenta:

... "Conforme foi noticiado pela *Folha* (20/04/92), o Palácio do Planalto vai deflagrar uma campanha de esclarecimento sobre o parlamentarismo, tendo sido já elaborado o rascunho de uma cartilha, que será a primeira peça da campanha. Na mesma edição do jornal foi transcrito o rascunho, e quem o ler com atenção verá que se trata de uma bomba de alto poder de destruição, que poderá acabar com a Constituição dissentida e aprovada recentemente pela Assembléia Nacional Constituinte.

Além de tentar esconder os verdadeiros objetivos da campanha preparada pelo governo federal, a cartilha contém informações erradas, através das quais se percebe o objetivo real, que é dar ao Presidente Collor a Constituição que ele deseja. Basta a leitura do seguinte trecho:

"Terminado o plebiscito (sobre o parlamentarismo) o que acontece? Apurados os votos, o Congresso Nacional transforma-se em Assembléia Constituinte, com os mesmos poderes da Constituinte de 1988."

Essas poucas linhas transmitem informações absolutamente erradas e denunciam claramente o propósito de atirar no lixo a Constituição de 1988, substituindo-a por outra feita por pessoas que não receberam do povo o poder de fazer uma nova Constituição. A primeira informação errada está na afirmação de que, realizado o plebiscito e conhecido o seu resultado, o Congresso transforma-se em Assembléia Nacional Constituinte. Não existe base constitucional para essa transformação e não há qualquer fundamento, nem na lei nem no bom senso, para se afir-

mar que uma consulta sobre forma de governo revoga a Constituição vigente e transforma parlamentares em constituintes.

O Congresso Nacional, por disposição constitucional expressa, só tem poder para emendar a Constituição, o que é consagrado em direito constitucional como "poder constituinte derivado". Esse poder é limitado pelas normas da atual Constituição, não podendo ser ignorado o artigo 60, parágrafo 4º, que assim dispõe:

"Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
1. a forma federativa de Estado;
2. o voto direto, secreto, universal e periódico;
3. a separação de Poderes;
4. os direitos e garantias individuais."

Em nenhum momento os membros do Congresso Nacional poderão decidir sobre propostas de emenda constitucional que contrariem essas limitações expressas."

b) Fábio Konder Comparato (1992), também em artigo na Folha de São Paulo, destaca:

"Foi só recentemente que a teoria jurídica reconheceu que o Poder Legislativo pode violar a Constituição, não apenas votando as leis inconstitucionais, mas também de modo omissivo, deixando de votar as leis por ela exigidas."

(26) Antes desse prazo, a proposta de emenda à Constituição "será discutida e votada em cada casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros", conforme o § 2º, do art. 60, da CF de 1988.

A maioria absoluta é o "*quorum*" previsto no art. 3º do ADCT, que também marca o prazo da revisão constitucional: "após cinco anos, contados da promulgação da Constituição."

(27) A informação é de Helge D. Pantzier (1980), op. cit. p. 65, onde relata que a Comissão Neumark, constituída em 5-04-60, levou quatro anos, dois meses e cinco dias para divulgar a primeira diretriz tributária aplicável à CEE.

(28) O sistema tributário nacional entrou em vigor após cinco meses, contados da data da promulgação da Constituição de 1988 (ADCT, art. 34, "*caput*").

(29) Regis Bonelli e Guilherme Luiz Sedlacek, economistas do IPEA/INFES, "*in*" "A Evolução da Distribuição de Renda entre 1983 e 1988" (1991: 47-67), concluem:

"Quando analisadas a partir das informações censitárias sobre os rendimentos da População Economicamente Ativa (PEA), as décadas de 60 e 70 caracterizaram-se por uma contínua deterioração na distribuição de renda. O índice de concentração de Gini para os indivíduos com rendimento passa de 0,497 em 1960

para 0,565 em 1970 e para 0,590 em 1980.

A evidência mais completa das modificações observadas na distribuição de rendimentos no final da década de 70 e início da de 80 é dada pela comparação dos resultados das PNADS (*Pesquisas Nacionais por Amostra de Domicílios*) de 1976, 1979 e 1981: o índice de Gini diminui de 0,589 em 1976 para 0,574 em 1979 e, finalmente, 0,562 em 1981. Essa tendência de queda do índice de Gini parecia marcar uma descontinuidade no processo de piora nos índices de concentração previamente observados. Porém, como vimos aqui, a evidência dos anos 80 não nos permite chegar a uma conclusão tão claramente otimista.

O índice de Gini apresenta, no início da década de 80, uma tendência levemente crescente, indicando um aumento no grau de desigualdade na recessão"... (p.57)

Mais adiante, no "*Post-scriptum*" (p.65-66), os Autores destacam:

"Nosso artigo já estava pronto, em fase de impressão, quando vieram a público os resultados da PNAD referentes a 1989. Apesar do pouco tempo disponível para análises mais aprofundadas, optamos por apresentar um complemento ao artigo com a finalidade principal de colocar algumas tabulações referentes à distribuição de renda à disposição do leitor interessado. Adicionalmente, e dada a natureza e importância dos resultados, apresentaremos um par de comentários em complemento à análise do texto.

À primeira vista, o que mais chama atenção na tabela a seguir, é a forte elevação no coeficiente de Gini em 1989. Após

alcançar 0,612 em 1988, esse índice chega a inéditos 0,635 em 1989, computados na estimativa os indivíduos na PEA com rendimento não-nulo. O aumento relativo e absoluto no Gini em 1989 é, inclusive, superior ao de 1988 em relação a 1987.

Uma segunda conclusão surpreendente é que todos os decis, à exceção do superior, perderam participação na renda total, sendo que os dois inferiores praticamente mantiveram sua parcela relativa no todo. Um exame mais detalhado, no entanto, revela que apenas o percentil superior beneficiou-se. De fato o ganho de renda do decil superior foi de 2,71% da renda total, mas o do 1% superior chegou a + 2,91%. Em outras palavras, os 9% seguintes ao percentil superior da distribuição de renda mal conseguiram manter participação no total, de 35,6% em 1988 para 35,4% em 1989.

Uma conclusão a extrair desses comentários é a de que, como apontado ao final do texto do artigo, apesar das dificuldades econômicas e aceleração inflacionária do final dos anos 80, os estratos mais ricos da pirâmide distributiva conseguiram se proteger melhor do que os demais.

Embora essencialmente correta, essa conclusão não leva em devida conta um interessantíssimo aspecto da comparação dos resultados de 1988 e 1989: o fato de que a renda média real auferida em salários mínimos de 1984 (corrigidos pelo INPC do IBGE) aumentou cerca de 25%! Este ganho só é inferior ao de 1986, quando atingiu-se quase 39%. Como seria de se esperar - dado o aumento no coeficiente de Gini em 1989 - os ganhos de renda real não foram uniformes para toda a distribuição. Eles passam de ta-

xas da ordem de 27% nos dois decis inferiores para cerca de 10% no quarto decil. A partir daí os ganhos médios reais aumentam monotonicamente à medida que passamos para os decis superiores, chegando a 32% para o mais elevado. No percentil superior o crescimento do rendimento médio real alcançou 51% em um único ano, ganho este superior ao do ano do Plano Cruzado.

Sem pretender entrar em uma análise mais profunda, é possível especular quanto ao efeito da aceleração inflacionária observada no segundo semestre de 1989 sobre esses resultados (comparativamente à do final de 1988). Como a inflação em setembro de 1989 foi maior do que a de setembro de 1988, essa aceleração teria, tudo o mais constante, o efeito de *diminuir* a renda real entre os dois anos - e não o de aumentar.

Segue-se que forças econômicas mais poderosas estiveram em ação para justificar os resultados alcançados. Obviamente, uma vez que o INPC é centrado no meio do mês, ao passo que uma boa parte dos rendimentos é auferida no final ou começo do mês seguinte, torna-se difícil fazer comparações de bem-estar a partir dos resultados apresentados. Sem embargo, o mínimo que se pode dizer é que a *concentração* da renda alcançou ao fim dos anos 80 níveis sem precedentes no Brasil, conclusão a que se chega a partir do exame de bases de dados estritamente comparáveis."

(30) a) Eduardo Lacher (1991: 97-98) comenta:

"Ao analisarmos o atual sistema tributário brasileiro, podemos observar três problemas de fundamental importância na sua estrutura, quais sejam: a baixa carga tributária, a má divisão entre os tipos de impostos e a regressividade do sistema.

Podemos avaliar a evolução da carga tributária brasileira de duas formas: a primeira, através da relação comparativa entre as cargas tributárias de diversos países; a segunda, através da análise evolutiva da carga tributária brasileira ao longo do tempo.

Comparativamente, verificamos que a carga tributária bruta brasileira é relativamente baixa, pois, enquanto alcançou 23,3% do PIB no ano de 1987, a carga tributária bruta italiana atingiu 38,8% do seu PIB; a alemã, 39,4%; a francesa, 42,1% e a sueca 49,8% durante o mesmo ano de análise. (Gov. Fin. Stat. Yearbook 1989 (1989). Relat. Desenv. Mund. 1990 (1990)."

Em termos evolutivos, a carga tributária brasileira, bruta e líquida, decresceu, pois em 1970 era de "26,97% do PIB" (p. 98).

A p. 99, o Autor continua:

"Outro sério problema do sistema tributário nacional diz respeito a sua regressividade. O que ocorre é que, num sistema tributário regressivo, quem possui maior capacidade contributiva menos contribui efetivamente para o fisco, e quem possui menor capacidade contributiva mais contribui. Dessa forma, temos um contrasenso sob o que se denomina de justiça social" e justiça fiscal, acrescenta-se.

Para esse Autor, "Temos que, enquanto um indivíduo que percebia um salário mínimo contribuía com 33,5% da sua renda para os cofres públicos, outro indivíduo que percebia mais de 100 salários mínimos contribuía com apenas 15%" (em 1975).

b) Alfredo Meneghetti Netto e Isabel Noêmia Junges Rückert (1991: 118) apresentam a pressão fiscal no Brasil, medida pelo índice de Frank (1969), como a maior, de ordem de 10,09%, entre EUA, Suécia, Alemanha, França, Canadá, Holanda, Bélgica, Itália, Reino Unido e Espanha, que detêm individualmente o mesmo índice entre 3,20 (Suécia - o mais alto) e 1,68 (EUA - o mais baixo).

(31) A questão dos gastos públicos, no Brasil, é outra matéria merecedora de análise mais acurada. Todos os dias verifica-se desvio e abuso de poder nos atos da administração pública, que representam desperdício de recursos e omissão de responsabilidades.

7. Referências Bibliográficas

- . ALBUQUERQUE, Marcos Cintra Cavalcanti de. O imposto único sobre transações (IUT). Análise Conjuntural. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística da Secretaria de Coordenação e Planejamento. 1991. p 56-64.
- . _____ (Organizador). Imposto Único Sobre Transações (Prós e Contras). São Paulo: M.C.C. de Albuquerque, 1991. 140 p.
- . _____. O imposto único sobre transações (IUT). Revista da FGV-EAESP (): 3-19, 1991.
- . _____. Por uma revolução tributária. Folha de São Paulo (): 14-01-90.
- . Assessoria Legislativa da Câmara dos Deputados. Parecer sobre a PEC nº 17, de 1991. Brasília: Câmara dos Deputados, s.ed. 16 p.
- . BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1972. 600 p.
- . BONELLI, Régis et SEDLACEK, Guilherme Luiz. A Evolução da Distribuição de Renda entre 1983 e 1988. Distribuição de Renda no Brasil. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1991. p. 47-67.

- . BIASOTO JR, Geraldo. Reforma Tributária: Além da simplificação. Análise Conjuntural. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística da Secretaria de Coordenação e Planejamento, 1991. p. 74-79.
- . CAMARGO, José Márcio et GIAMBIAGI, Fábio (Organizadores). Distribuição de Renda no Brasil. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1991. 237 p.
- . COMPARATO, Fábio Konder. O golpe por omissão. Folha de São Paulo. São Paulo (23.064): 1-3; 26 de maio de 1991.
- . BALLARI, Dalmo de Abreu. Collor ou Constituição. Folha de São Paulo. São Paulo (23.057): 1-3; 19 de maio de 1992.
- . DIAS, Carlos. Presidente da FEBRABAN é contra imposto único. Jornal Gazeta Mercantil. São Paulo (): , novembro de 1991.
- . LACHER, Eduardo. Reforma Tributária e Distribuição de Renda. Análise Conjuntural. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística da Secretaria de Coordenação e Planejamento, 1991. p. 95-105.
- . LAGEMANN, Eugênio. A Política Tributária de Rendas da União como Motivação para Novas Reformas. Análise Conjuntural. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística da Secretaria de Coordenação e Planejamento, 1991. p. 49-55.

- . MADALENA, Nelson. Relatório sobre a reunião da Comissão Executiva de Reforma Fiscal realizada em 29.04.92. Florianópolis, s. ed. 1992. 4 p.
- . MENEGHETTI NETO, Alfredo e RUCKERT, Isabel Noêmia Junges. Sistema Tributário Brasileiro: Algumas Considerações. Análise Conjuntural. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística da Secretaria de Coordenação e Planejamento, 1991. p. 106-123.
- . MORAES, Bernardo Ribeiro de. Imposto Único sobre transações. Entrevista ao boletim "Impostos". Imposto Único Sobre Transações (Prós e Contras). São Paulo: M.C.C. de Albuquerque, 1991. p. 117-122.
- . PANZARINI, Clóvis. Porque o Imposto Único não é solução. Imposto Único Sobre Transações (Prós e Contras). São Paulo: M.C.C. de Albuquerque, 1991. p. 33-36.
- . PASSARINHO, Jarbas et Alii. Exposição de motivos interministerial nº 411, de 03 de outubro de 1991. Brasília, s. ed. 1991. 21 p.
- . REALE JR, Miguel. Casos de Direito Constitucional. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1992. 126 p.

- . REZENDE, Fernando. O falso milagre do imposto único. Imposto único Sobre Transações (Prós e Contras). São Paulo: M.C.C. de Albuquerque, 1991. p. 37-42.
- . ROCHA, Flávio. Proposta de Emenda à Constituição nº 17, de 1991. Brasília: Câmara dos Deputados, s. ed. 1991. 5 p.
- . SARTORI, Celso. Federação é contra novo imposto. Jornal Gazeta Mercantil. São Paulo (): , dezembro de 1991.
- . SCHMÖLDERS, Günter. Teoria general del impuesto. Trad. de Luís A. Martin Merino. Madrid: Editorial de Derecho Financeiro; 1962. 305 p.

CAPÍTULO IV

SIMETRIA TRIBUTÁRIA NA FEDERAÇÃO

1. Introdução

Cuida-se, neste capítulo, de enfocar o tema-título deste trabalho.

Como se informa no seu início, discute-se a simetria ou justa proporção sob o antagonismo da relação jurídico-tributária sujeito ativo/sujeito passivo, representada por dois aspectos antitéticos: a justa proporção em relação à competência privativa triádica, isto é, às competências privativas da União, dos Estados e dos Municípios e a justa proporção da imposição face ao princípio da capacidade contributiva dos cidadãos.

No primeiro aspecto apontado, a justa proporção na repartição das competências tributárias privativas compreende tanto a preservação, quanto a efetiva realização da forma federada do Estado brasileiro, da qual resulta a autonomia consagrada no texto da Constituição de 1988.

No tocante à justa proporção da imposição face ao princípio da capacidade contributiva dos cidadãos, é inevitável que se aponte a necessidade da eficácia dos chamados princípios gerais de direito tributário, também constantes da Carta Consti-

tucional.

A esse respeito, a descrição contida nos capítulos anteriores permite a percepção de que, mais do que se afirmar a representatividade do princípio da capacidade contributiva da sociedade brasileira, é preciso implementá-lo: a simples legalidade não implica legitimidade nem eficácia.

Por sua vez, as proposições de reforma tributária, contidas no capítulo anterior, também permitem demonstrar a falta de preocupação não só com a preservação da Federação, quanto, e especialmente, com a ausência integral de respeito aos mais elementares princípios de justiça fiscal.

2. A preservação da Federação

A forma federada do Estado brasileiro somente poderá ser abolida quando da convocação de Assembléia Nacional Constituinte: ao poder constituinte derivado não é concedida qualquer possibilidade de aprovação de emenda constitucional que disponha em contrário à Federação.⁽¹⁾

Isto significa que a revisão constitucional prevista para 1993⁽²⁾ - que será executada pelo atual Congresso Nacional, revestindo-se de poder constituinte derivado⁽³⁾ -, não poderá alterar nem a forma do Estado brasileiro nem poderá, na revisão constitucional propriamente dita ou na votação ou apreciação de qualquer emenda, aceitar qualquer alteração que implique cerceamento da autonomia política e administrativa dos entes políticos

nacionais. SILVA (1991:59) é enfático ao afirmar, a esse respeito, que "a vedação atinge a pretensão de modificar qualquer elemento conceitual da Federação"... (4)

Logo, com referência à discriminação constitucional das competências tributárias privativas dos entes políticos nacionais, ou são concedidas maiores participações cumulativas à União, aos Estados e aos Municípios ou fica mantido o sistema tributário nacional tal como está previsto na Constituição de 1988.

A primeira hipótese formulada, ou seja, o aumento das participações cumulativas da União, dos Estados e dos Municípios, mantidos os atuais critérios de partilha das receitas tributárias dos dois primeiros entes políticos citados, configura-se bastante difícil, em razão do conteúdo das discussões das proposições referidas no capítulo III e, também, em razão do aumento indiscriminado, ou seja, da criação de outros impostos sem quaisquer tentativas de simplificação, ou mesmo de atenuação, do exercício das competências tributárias dos impostos atuais. (5)

Como está descrito no capítulo II, a atual forma de exercício das competências tributárias demonstra a tendência da manutenção da ordem constitucional vigente anteriormente à promulgação da Constituição Federal de 1988.

Esta afirmação tem maior sentido quando se reporta à forma do desempenho tributário da União e, também, ao fato de manterem os Estados todo aparato decorrente da lei complementar nº 24/75. (6)

Pois o sistema tributário nacional previsto na Constituição de 1988, embora contendo os mecanismos centralizadores citados: a matéria remetida à órbita da lei complementar, relativa aos impostos estaduais e municipais, que não se constitui em normas gerais e a atribuição ao Senado Federal para a fixação das alíquotas de alguns desses impostos, propicia, como demonstrado nos Anexos I a III do capítulo II, maior aporte de receita derivada a Estados e Municípios.

Estaria, no entanto, prejudicada a autonomia isônomia da União, por isso?

Pensa-se que não: há enorme falta de transparência quanto aos dados relativos ao montante da arrecadação dos tributos federais, especialmente das contribuições sociais, que não se incluem na repartição de receitas da União com os Estados e Municípios. (7)

Há, ainda, outros aspectos que devem merecer discussão: 1) o texto extremamente prolixo, quase regulamentar, do parágrafo segundo do artigo 155 da Constituição de 1988, que dispõe sobre o ICMS, decorreu do imenso "lobby" perpetrado pelos representantes dos Estados junto ao Congresso Constituinte (8); 2) o interesse da União, em manter o "status quo" tributário anterior impediu, e continua impedindo, a realização da legislação infraconstitucional, não somente tributária, quanto geral, como se a Constituição de 1988 devesse durar somente até o prazo marcado para sua revisão, pelo poder constituinte derivado do atual Congresso Nacional. (9)

Com referência ao primeiro aspecto supracitado, nota-se que a matéria que aí foi remetida ao âmbito da lei complementar contou com a aprovação dos representantes dos Estados, demonstrando, por isso, pouca importância à sua autonomia. (10)

No tocante ao segundo aspecto, dois fatos concretos permitem a constatação de que as ações dos representantes dos Estados alicerçaram a manutenção da ordem constitucional anterior: a função atribuída ao CONFAZ para elaborar a lei complementar provisória do ICMS, substituindo, portanto, o Congresso Nacional e a manutenção, antes do início da vigência do sistema tributário nacional previsto na Constituição de 1988, da longa lista de benefícios fiscais do novo imposto de competência estadual. (11)

A Constituição de 1988, no entanto, determina à lei complementar, entre outros, "regular a forma como, mediante delegação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados." (12)

Isto, por si só, não significa que o órgão colegiado criado com a lei complementar nº 24/75 deva permanecer. (13)

Por outro lado, é forçoso notar-se que o CONFAZ integra a estrutura administrativa do poder executivo da União, visto que subsistiu à reestruturação acontecida em março de 1990. (14)

No tocante ao exercício da competência tributária dos Municípios, tais problemas inexistem, pois, embora remetidas à atribuição da lei complementar a fixação das alíquotas máximas do ISS e do IVVC e a exclusão da incidência do ISS para as ex-

portações de serviços, como se afirma anteriormente até hoje não fez falta a lei complementar: a sua inexistência não impede o mencionado exercício.

Dessa forma, constituindo a competência tributária privativa dos entes políticos nacionais um dos principais meios de lhes garantir autonomia política e administrativa e, principalmente, considerando-se que o referido parágrafo quarto do artigo 60 da Constituição de 1988 retira do poder constituinte derivado a adoção de alterações constitucionais que impliquem atentado à forma federada do Estado nacional, não há como pretender-se compatibilizar com tais disposições proposições de emendas que restrinjam a competência tributária de Estados e Municípios.

Nessa ótica, a justa proporção na discriminação constitucional das competências tributárias deve ater-se à descentralização consagrada no texto da Constituição de 1988, com alterações em relação aos aspectos cerceadores das competências tributárias de Estados e Municípios, ou seja, deixar à lei complementar a função exclusiva de dispor sobre normas gerais e impedir que a atribuição de alíquotas fique o cargo do Senado Federal: se a uniformidade é fator de integração econômica nacional, que os limites máximos das alíquotas sejam objeto do próprio texto constitucional ou da lei complementar de normas gerais, que evidentemente disporia de idêntica forma em relação às competências tributárias das três pessoas jurídicas de direito público, isto é, fixaria as alíquotas máximas dos impostos da União, dos Estados e dos Municípios.

3. Legalidade e legitimidade tributárias

A imposição tributária está, no Brasil, fundada no princípio da legalidade: só pode existir tributo com sua respectiva instituição através de lei. (15)

O professor EROS GRAU (1990: 13-38), abordando o tema "O Direito e os Direitos", nota que é característica da América Latina a excepcional importância que o princípio da legalidade assume aqui, embora exista "Direito legítimo e Direito ilegítimo." (16)

Este assunto - a legitimidade do direito -, especialmente, a legitimidade do direito tributário brasileiro, deve merecer ampla abordagem sob a ótica da Teoria Geral do Direito ou da Filosofia do Direito. Mas, neste trabalho, não é o que se propõe, embora não se possa dispensar sua perspectiva, visto que se aborda a simetria ou justa proporção.

Com tais ressalvas, sintetiza-se que o princípio da legalidade é o próprio apanágio do direito tributário brasileiro, aqui considerado o direito positivo ou positivado, cuja fonte essencial é a lei: há pouca controvérsia nesta questão.

A legitimidade, no entanto, contribui para conturbar a análise: há legitimidade no direito tributário brasileiro? Ou melhor, no que consiste um direito tributário legítimo? Como seria demonstrada a legitimidade do direito tributário ou da imposição?

A palavra legitimidade significa habilitação para o exercício de certos atos ou gozo de certos direitos, uma vez

preenchidos os requisitos legais, segundo FERREIRA (1986:1017).

Nessas condições, isto é, de acordo com essa definição, o direito tributário brasileiro é legítimo, porque está expresso na lei.

Mas MOREIRA NETO (1989:2-6), discorrendo sobre legalidade e legitimidade, estende a ambas as categorias pressupostos éticos distintos, correspondentes ao exercício do poder na sociedade. (17)

Dessa forma, a significativa concentração de renda na sociedade brasileira, acelerada no último decênio, como se demonstra no capítulo III, aliada ao caráter regressivo do sistema tributário nacional, atestam sua falta de legitimidade. (18).

Por outro lado, o princípio da capacidade contributiva é princípio constitucional, embora adote o nome de princípio da capacidade econômica. (19)

Ora, a regressividade, isto é, a repercussão do ônus tributário em outras pessoas que não aquelas dotadas de capacidade econômica, constitui-se, de início, no descumprimento do mencionado princípio constitucional, gerando antinomia porque, como observa PEREIRA (1989: 205), o princípio da capacidade econômica funda-se no princípio da igualdade: é o "seu instrumento operativo mais específico", através do qual se possibilita a distribuição de renda. (20)

Assim, para que exista simetria na tributação, necessária se faz a eficácia do referido princípio da capacidade contributiva, diminuindo-se o critério de regressividade dos impostos nacionais. Para tanto, não é preciso alterar a Constituição

de 1988: basta adotar medidas legais e de administração tributária que impliquem otimização na arrecadação. (21)

Pois as três proposições de reforma anteriormente discutidas deixam antever o contrário da atenuação do caráter regressivo dos impostos nacionais: a justificativa, velada ou aparentemente, é justamente a diluição do maior ônus tributário, em vários casos, com a maioria da população, além de fazer retornar à União a condição de senhora da bolsa mais recheada, em detrimento da autonomia dos Estados e Municípios e, portanto, da própria Federação. (22)

4. A crise de legalidade face à imposição

A falta de legislação infraconstitucional, isto é, a falta de lei complementar ou de leis complementares de normas gerais em matéria tributária tem impedido a plena eficácia do sistema tributário nacional contido na Constituição de 1988. (23)

Assim, dizem-se recepcionados tanto dispositivos de leis complementares quanto de decretos-leis, os quais, embora conflitando com o texto da Carta Magna, preenchem ou aparentemente preenchem as lacunas decorrentes da falta do procedimento legislativo à conta do Congresso Nacional. (24)

Convive-se, pois, com uma nova ordem constitucional-tributária, paradoxalmente fundamentada pela legislação vigente à época anterior à nova Constituição.

Essa situação agrava ainda mais o direito tributário positivo brasileiro, devidamente adjetivado, no passar do tempo, de "manicômio tributário", "carnaval tributário", "Frankenstein tributário", etc., não sem justa razão. (25)

Quando ZAVARIZI (1978:82-90) clamava por descentralização da arrecadação nacional e PANTZIER (1980:3-4) por simplificação da legislação tributária, tinha-se em vista a inauguração, para breve, do Estado de Direito, isto é, a submissão da administração pública às leis. (Note-se que a definição do princípio da legalidade, no direito administrativo, reporta-se à expressão: "suporta as leis que fizeste"). (26)

As práticas administrativo-tributárias analisadas no capítulo II são o fulcro dessas assertivas. O seu resultado é a crise de legalidade representada por elisão e por sonegação propriamente dita. (27)

Essa crise tem o seu fundamento no excesso de legislação, que por sua vez determina pouca arrecadação, a qual é mal aplicada: o chamado ajuste fiscal dos economistas tem em vista as duas pontas do processo - as receitas derivadas e suas inversões, ou seja, os gastos públicos -, demonstrando recíprocas distorções, pois se cobra mal e pior se gasta. (28)

Esse gastar pior, isto é, a falta de vinculação entre o que é arrecadado e o seu respectivo retorno, através de ações ou obras governamentais que melhorem a qualidade de vida dos cidadãos ou que, pelo menos, demonstrem que os recursos públicos - os recursos arrecadados dos cidadãos - retornem para a maioria da sociedade, tem propiciado os mais eficazes argumentos para as

proposições de alterações do sistema tributário nacional.

No entanto, constata-se que ninguém ou nenhuma instituição poderá garantir que a lei que hoje é descumprida pela administração pública, gerando idêntico comportamento da sociedade, mediante sua reformulação amanhã se tornará eficaz.

Assim, para que se concretize simetria em relação ao princípio da capacidade contributiva dos cidadãos, é urgente a adoção de impostos com o caráter de distribuição da renda nacional, o que parece não integrar os anseios e as proposições de reforma tributária. (29)

Mas, repete-se, precisa-se de alteração constitucional para isso?

Entende-se que não: basta utilizar os impostos pessoais ou diretos, tidos como progressivos, para a necessária distribuição de renda, deixando-se os impostos indiretos ou regressivos com o maior grau possível de neutralidade, o que sem dúvida determina a eliminação de todos os benefícios fiscais e a consequente simplificação da legislação.

Para tanto são necessários vontade política, submissão da administração pública ao ordenamento jurídico e desempenho governamental compatível com os mais elevados princípios éticos, tudo isso em falta, o que dá margem ao círculo vicioso demonstrador da estagnação: clama-se, sempre, por reformas constitucionais prescindíveis. A simetria tributária na Federação brasileira, no entanto, independe delas.

5. Notas

(1) CF, art. 60, § 4º, transcrito no texto da Nota 25, do capítulo precedente.

(2) ADCT, art. 3º.

(3) José Afonso da Silva (1991:57) explica:

"A Constituição, como se vê, conferiu ao Congresso Nacional a competência para elaborar emendas a ela. Deu-se, assim, a um órgão *constituído* o poder de emendas a Constituição. Por isso se lhe dá a denominação de *poder constituinte instituído ou constituído*. Por outro lado, como esse poder não lhe pertence por natureza, primariamente, mas, ao contrário, deriva de outro (isto é: do poder constituinte originário), é que também se lhe reserva o nome de *poder constituinte derivado*, embora pareça mais acertado falar em *competência constituinte derivada* ou *constituente de segundo grau*. Trata-se de um problema de técnica constitucional já que seria muito complicado ter que convocar o constituinte originário todas as vezes que fosse necessário emendar a Constituição. Por isso, o próprio poder constituinte originário, ao estabelecer a Constituição Federal, instituiu um *poder constituinte reformador*, ou *poder de reforma constitucional*, ou *poder de emenda constitucional*".

(4) O mesmo Autor citado na Nota anterior, José Afonso da Silva (1991:59) comenta as disposições do § 4, do art. 60, da CF de 1988:

"É claro que o texto não proíbe apenas emendas que expressamente declarem: "fica abo"

lida a Federação ou a forma federativa de Estado"; "fica abolido o voto direto", "passa a vigorar a concentração de Poderes", ou ainda "fica extinta a liberdade religiosa, ou de comunicação... ou o *habeas corpus*, o mandado de segurança..." A vedação atinge a pretensão de modificar qualquer elemento conceitual da Federação, ou do voto direto, ou indiretamente restringe a liberdade religiosa, ou de comunicação ou outro direito e garantia individual; basta que a proposta de emenda se encaminha ainda que remotamente, "tenda" (emendas *tendentes* diz o texto), para a sua abolição. Assim, p. ex., a autonomia dos Estados federados assenta na capacidade de auto-organização, de autogoverno e de auto-administração. Emenda que retire deles parcelas dessas capacidades, por mínima que seja, indica *tendência* a abolir a forma federativa de Estado."

(5) Veja-se Helge D. Pantzler (1980:3-4), op. cit.

(6) A rigor, o Conselho de Política Fazendária é decorrente do Convênio ICM 8/75, de 15-04-75, publicado no DOU de 07-05-75, que estabelece o seu regimento interno, prevendo, entre outros, que o apoio técnico será executado pela Comissão Técnica Permanente do ICM-COTEPE-ICM, instituída pelo Convênio SINIEF de 15-12-70 (art. 3º).

(7) O montante da arrecadação das contribuições sociais, pela União, não é um dado divulgado com frequência. Segundo Ivanir José Bortot (1992:2-7), a arrecadação do novo Finsocial é inferior à meta do governo:

"O governo arrecadou em maio apenas Cr\$ 835 bilhões com o novo Finsocial. Uma quantia pequena, levando-se em conta que a expectativa era de que entraria nos cofres da Receita Federal um volume de dinheiro de, pelo menos, Cr\$ 1,2 trilhão no mês".

O governo federal continua perdendo recursos que deveriam vir do Finsocial, devido a decisões judiciais favoráveis às empresas, que recorrem para não recolher o tributo.

A arrecadação do Finsocial caiu 47% entre janeiro e maio de 1991 (*sic*), se comparada a igual período do ano passado.

A Receita Federal arrecadou nos cinco primeiros meses deste ano apenas Cr\$ 3,7 trilhões.

Se for mantida essa trajetória, a arrecadação do Finsocial será de Cr\$ 9,9 trilhões durante todo o ano de 92.

O Orçamento Geral da União tinha uma previsão inicial de receita do Finsocial da ordem de Cr\$ 24 trilhões. Em janeiro desse ano, o governo foi obrigado a reconhecer que não teria condições de arrecadar esse volume de recursos.

Um grande número de empresas entrou com ações na justiça para deixar de recolher o Finsocial, sob a alegação de inconstitucionalidade de sua cobrança.

Ocorre que a Constituição de 1988 estabeleceu que a alíquota do Finsocial seria de 0,5%. Além disso, determinou a regulamentação do artigo em lei complementar.

O governo, desde a reforma da Constituição (*sic*), aumentou a alíquota até 2% através de lei ordinária, o que motivou a onda de recursos judiciais pelas empresas.

Quando foi configurado o quadro de queda de arrecadação, o governo estabeleceu uma nova meta de arrecadação, de Cr\$ 15,9 trilhões, com o Finsocial neste ano.

Mas nem mesmo com os apelos feitos pelo Ministro da Saúde, Adib Jatene, houve uma reversão do quadro. Os técnicos da área econômica do governo acham muito difícil atingir a meta de arrecadação da Cr\$ 15 trilhões".

(8) A informação é de Sacha Calmon Navarro Coelho (1990:223-224):

"Em 1987 advém a Assembléia Nacional Constituinte e nela planta-se com extraordinário vigor os anseios dos Estados de "independência e autonomia financeira" na esteira da *descen-*
tralização do poder central.

Opera-se, então, a construção do maior conglomerado tributário de que se tem notícia na história do país, com a adesão de deputados "expertos" em tributação. As constituintes modernas, que se seguem a rupturas institucionais *são radicais*. As que se seguem a "acordos de transição" *são compromissórias*, embora em ambas existam sempre o "elemento radical" e a "componente compromissória". Sobre a nossa Constituinte - compromissória aqui e radical acolá - convergiram pressões altíssimas de todas as partes. *Dentre os grupos de pressão há que destacar o dos Estados - membros em matéria tributária, capitaneada pela tecnoburocracia dos Secretários de Fazenda dos Estados, que atuavam com uma única e exclusiva preocupação: abocanhar o maior naco de re-*

cursos que fosse possível, custasse o que custasse." (Grifos apostos).

(9) Há ausência da lei complementar tributária, da lei eleitoral, da lei de normas gerais do procedimento administrativo para as licitações, etc.

(10) Em relação à competência tributária dos Estados e dos Municípios, funcionou o ditado popular "Deixa como está para ver como é que fica": a ânsia de autonomia foi, como se depreende, uma ânsia relativa, de pouca eficácia.

(11) ADCT art. 34, § 8º: o CONFAZ recebe a atribuição de fixar provisoriamente as normas gerais do ICMS. Quanto aos benefícios fiscais, este assunto foi abordado no capítulo III. Aqui se destacam, caso a caso, os Convênios que foram firmados na antevéspera da vigência do sistema tributário nacional previsto na Constituição de 1988, com o objetivo de manter a mesma carga tributária, todos com vigência entre dia 1º e 31 de março de 1989:

11.1.) Convênio ICM 03/89, de 21-02-89, publicado no DOU de 23-02-89: reduz a base de cálculo do ICMS, nas saídas internas de veículos automotores, de tal forma que a incidência do imposto resulte na aplicação da alíquota de 17%;

- 11.2.) Convênio ICM 04/89, de 21-02-89, publicado no DOU de 23-02-89: dispõe sobre a concessão de regime especial, na área do ICMS, nas operações de serviços públicos de telecomunicações, isentando do imposto os serviços de telecomunicações efetuados a partir de equipamentos terminais instalados em dependência de operadora, inclusive a Telecomunicações Brasileiras S.A. - Telebrás e as saídas de bens desta e das operadoras sediadas nos Estados;
- 11.3.) Convênio ICM 07/89, de 27-02-89, publicado no DOU de 28-02-89: dispõe sobre a redução da base de cálculo e concede manutenção integral do crédito do imposto nas exportações;
- 11.4.) Convênio ICM 08/89, de 27-02-89, publicado no DOU de 28-02-89: autoriza os Estados e Distrito Federal a manter o atual tratamento tributário nas exportações de mercadorias para o exterior;
- 11.5.) Convênio ICM 09/89, de 27-02-89, publicado no DOU de 28-02-89: dispõe sobre a manutenção de créditos do ICMS nas exportações;
- 11.6.) Convênio ICM 10/89, de 27-02-89, publicado no DOU de 28-02-89: altera a redação do art. 34 do Anexo Único do Convênio ICM 66/88, que dispõe sobre as normas gerais do ICMS, permitindo a manutenção do crédito do imposto nas saídas para o exterior de produtos industrializados;

- 11.7.) Convênio ICM 11/89, de 27-02-89, publicado no DOU de 28-02-89: autoriza os Estados e o Distrito Federal a conceder, até 31-03-89, isenção do ICMS na prestação de serviços de comunicação nas modalidades de televisão e radiodifusão sonora;
- 11.8.) Convênio ICM 13/89, de 27-02-89, publicado no DOU de 28-02-89: autoriza os Estados e o Distrito Federal que menciona a isentar do ICMS, até 31-03-89, o fornecimento de energia elétrica para o consumo em imóveis rurais, excluídos aqueles destinados a recreação e lazer, até a faixa de consumo definida na legislação estadual;
- 11.9.) Convênio ICM 14/89, de 27-02-89, publicado no DOU de 28-02-89: autoriza os Estados e o Distrito Federal até 31-03-89, a isentar do ICMS o fornecimento para consumo residencial de energia elétrica até 50 Kw/hora por mês e até 100 Kw/hora por mês quando gerada por fonte termoelétrica em sistema isolado;
- 11.10.) Convênio ICM 15/89, de 27-02-89, publicado no DOU de 28-02-89: autoriza os Estados e o Distrito Federal a conceder, até 31-03-89, isenção do ICMS às saídas e seu retorno de vasilhames, recipientes e embalagens, inclusive sacaria, quando não cobrados do destinatário ou não computados no valor das mercadorias que acondicionam e desde que devam retornar ao estabelecimento;

- 11.11.) Convênio ICM 16/89, de 27-02-89, publicado no DOU de 28-02-89: autoriza os Estados e o Distrito Federal a conceder, até 31-03-89, isenção do ICMS às saídas de inseticidas, fungicidas, formicidas, herbicidas e sarnicidas e vacinas contra febre aftosa;
- 11.12.) Convênio ICM 17/89, de 27-02-89, publicado no DOU de 28-02-89: autoriza os Estados e o Distrito Federal a isentar, até 31-03-89, do ICMS as saídas de amônia, ácido nítrico, nitrato de amônia e de suas soluções, ácido sulfúrico, ácido fosfórico, fosfato de amônia, fosfato natural e enxofre e as saídas de adubos simples ou compostos e fertilizantes;
- 11.13.) Convênio ICM 18/89, de 27-02-89, publicado no DOU de 28-02-89: autoriza os Estados e o Distrito Federal a conceder, até 31-03-89, isenção do ICMS para as saídas de rações para animais, concentrados e suplementos fabricados por indústria de ração animal;
- 11.14.) Convênio ICM 19/89, de 27-02-89, publicado no DOU de 28-02-89: autoriza os Estados que menciona a conceder crédito presumido do ICMS, até 31-03-89, às saídas internas de telhas e tijolos quando realizadas por indústria do setor;

- 11.15.) Convênio ICM 20/89, de 27-02-89, publicado no DOU de 28-02-89: autoriza os Estados e o Distrito Federal a conceder, até 31-03-89, a manutenção do crédito do ICMS destacado na nota fiscal de entrada de milho proveniente de outras unidades da Federação;
- 11.16.) Convênio ICM 21/89, de 27-02-89, publicado no DOU de 28-02-89: autoriza os Estados e o Distrito Federal a conceder isenção do ICMS, até 31-03-89, nas saídas de mudas de plantas; pintos de um dia e sementes certificadas ou fiscalizadas;
- 11.17.) Convênio ICM 22/89, de 27-02-89, publicado no DOU de 28-02-89: dispõe sobre a concessão de redução de base de cálculo do ICMS, até 31-03-89, nas saídas de aeronaves, peças, acessórios e outras mercadorias que especifica;
- 11.18.) Convênio ICM 23/89, de 27-02-89, publicado no DOU de 28-02-89: concede isenção do ICMS, até 31-03-89, a insu-
mos para ração animal;
- 11.19.) Convênio ICM 24/89, de 27-02-89, publicado no DOU de 28-02-89: autoriza os Estados a conceder, até 31-03-89, isenção do ICMS nas prestações de serviços de transporte intermunicipal de passageiros, com características de transporte urbano ou metropolitano;

- 11.20.) Convênio ICM 25/89, de 27-02-89, publicado no DOU de 28-02-89: concede isenção do ICMS, até 31-03-89, nas operações internas com milho e sorgo destinados à fabricação da ração ou alimentação animal;
- 11.21.) Convênio ICM 26/89, de 27-02-89, publicado no DOU de 28-02-89: dispõe sobre a concessão, até 31-03-89, de benefícios fiscais do ICMS aos pescados;
- 11.22.) Convênio ICM 27/89, de 27-02-89, publicado no DOU de 28-02-89: autoriza os Estados a conceder, até 31-03-89, crédito presumido do ICMS nas operações com maçãs e peras;
- 11.23.) Convênio ICM 28/89, de 27-02-89, publicado no DOU de 28-02-89: autoriza os Estados a conceder, até 31-03-89, crédito presumido do ICMS nas operações com aves;
- 11.24.) Convênio ICM 29/89, de 27-02-89, publicado no DOU de 28-02-89: autoriza os Estados a conceder, até 31-03-89, crédito presumido do ICMS nas operações com suínos;
- 11.25.) Convênio ICM 30/89, de 27-02-89, publicado no DOU de 28-02-89: autoriza os Estados a conceder, até 31-03-89, crédito presumido do ICMS nas operações com coelhos;

- 11.26.) Convênio ICM 31/89, de 27-02-89, publicado no DOU de 28-02-89: autoriza os Estados do Maranhão a reduzir a base de cálculo do ICMS nas operações internas com energia elétrica destinada a consumidores industriais eletro-intensivos;
- 11.27.) Convênio ICM 32/89, de 27-02-89, publicado no DOU de 28-02-89: autoriza a concessão de crédito presumido do ICMS aos estabelecimentos prestadores de serviço de transporte aéreo de forma que a incidência do imposto resulte no percentual efetivo de 6%;
- 11.28.) Convênio ICM 33/89, de 27-02-89, publicado no DOU de 28-02-89: concede, até 31-03-89, isenção do ICMS nas saídas de veículos para uso de paraplégicos;
- 11.29.) Convênio ICM 34/89, de 27-02-89, publicado no DOU de 28-02-89: reduz, até 31-03-89, a base de cálculo do ICMS, de forma que a incidência do imposto, nas operações internas, resulte no percentual de 17% para as mercadorias sujeitas à alíquota de 25%;
- 11.30.) Convênio ICM 35/89, de 27-02-89, publicado no DOU de 28-02-89: autoriza os Estados e Distrito Federal a conceder isenção do ICMS, até 31-03-89, às saídas de máquinas, aparelhos e equipamentos, bem como de suas peças e partes, destinadas ao mercado interno e produzidas em

estabelecimentos industriais como resultado de concorrência internacional, com participação de indústria do país, contra pagamento com recursos oriundos de divisas conversíveis provenientes de financiamento a longo prazo de instituições financeiras internacionais ou entidades governamentais estrangeiras e às entradas de mercadorias em estabelecimento do importador, quando importadas do exterior e destinadas à fabricação daquelas que recebem isenção nas saídas;

11.31.) Convênio ICM 37/89, de 27-02-89, publicado no DOU de 28-02-89: concede redução da base de cálculo do ICMS, até 31-03-89, e, no mesmo prazo, isenção do imposto, nas operações com petróleo e seus derivados;

11.32.) Convênio ICM 38/89, de 27-02-89, publicado no DOU de 28-02-89: concede isenção e redução da base de cálculo do ICMS, até 31-03-89, nas operações de saída de álcool carburante;

11.33.) Convênio ICM 39/89, de 27-02-89, publicado no DOU de 28-02-89: autoriza os Estados a conceder crédito presumido do ICMS aos distribuidores e varejistas dos produtos derivados do petróleo sujeitos ao imposto, constantes dos estoques em 28-02-89;

- 11.34.) Convênio ICM 40/89, de 27-02-89, publicado no DOU de 28-02-89: concede, até 31-03-89, isenção do ICMS às microempresas;
- 11.35.) Convênio ICM 41/89, de 27-02-89, publicado no DOU de 28-02-89: permite às empresas produtoras de disco deduzir do ICMS devido os valores dos direitos autorais, artísticos e conexos pagos;
- 11.36.) Convênio ICM 42/89, de 27-02-89, publicado no DOU de 28-02-89: concede, até 31-03-89, isenção do ICMS na alienação fiduciária em garantia;
- 11.37.) Convênio ICM 43/89, de 27-02-89, publicado no DOU de 28-02-89: concede isenção do ICMS às mercadorias empregadas nas prestações de serviços de reparação de aeronaves, seus motores, peças e componentes;
- 11.38.) Convênio ICM 44/89, de 27-02-89, publicado no DOU de 28-02-89: concede isenção do ICMS nas saídas de mercadorias promovidas por indústria de construção e reparos navais, nas condições que especifica;
- 11.39.) Convênio ICM 45/89, de 27-02-89, publicado no DOU de 28-02-89: concede isenção do ICMS, até 31-03-89, às saídas de mercadorias destinadas aos Estados do Acre, Amazonas, Roraima e Rondônia, situados na Amazônia Ocidental;

- 11.40.) Convênio ICM 46/89, de 27-02-89, publicado no DOU de 28-02-89: concede, até 31-03-89, redução da base de cálculo do ICMS nas prestações tributadas de serviços de transportes;
- 11.41.) Convênio ICM 47/89, de 27-02-89, publicado no DOU de 28-02-89: autoriza os Estados e o Distrito Federal a conceder isenção do ICMS nas saídas promovidas por instituições de assistência social e educação, sem finalidade lucrativa;
- 11.42.) Convênio ICM 49/89, de 27-02-89, publicado no DOU de 28-02-89: autoriza os Estados que menciona a conceder, até 31-03-89, redução da base de cálculo do ICMS nas operações com areia e pedra;
- 11.43.) Convênio ICM 50/89, de 27-02-89, publicado no DOU de 28-02-89: dispõe sobre o responsável pelo recolhimento do ICMS nas prestações de serviço de transporte;
- 11.44.) Convênio ICM 51/89, de 27-02-89, publicado no DOU de 28-02-89: autoriza os Estados e o Distrito Federal a conceder, até 31-03-89, isenção do ICMS aos serviços locais de difusão sonora;

11.45.) Convênio ICM 52/89, de 27-02-89, publicado no DOU de 28-02-89: autoriza os Estados e o Distrito Federal a conceder, até 31-03-89, isenção do ICMS nas entradas de mercadorias importadas sob o regime de "drawback";

11.46.) Convênio ICM 53/89, de 27-02-89, publicado no DOU de 28-02-89: adia até 1º-07-89, a eficácia do Convênio ICM 15/88, que disciplina o recolhimento do imposto nas operações interestaduais com couro, sebo e outros produtos congêneres;

11.47.) Convênio ICM 54/89, de 27-02-89, publicado no DOU de 28-02-89: adia até 1º-07-89 a eficácia do Convênio ICM 22/88, que dispõe sobre o controle da circulação do café;

11.48.) Convênio ICM 55/89, de 27-02-89, publicado no DOU de 28-02-89: fixa a alíquota de ICMS no percentual de 1%, aplicável às operações com ouro.

(12) CF, art. 155, § 2º, XII, "g".

(13) O órgão colegiado - o CONFAZ -, na verdade, resultou do Convênio ICM 8/75, de 15-04-75, citado na Nota 6, acima. Como se refere na Nota 24, do capítulo II, Fábio Fanucchi (1975: 508 e 510-511) aponta:

"6. A base fundamental da Lei Complementar nº 24, de 7.1.1975, é o § 6º (sic) do art. 23 da Constituição, como já se disse. O dispositivo constitucional reza:

"As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos estados segundo o disposto em lei complementar."

"7. A autorização dada ao legislador complementar à Constituição, evidentemente que não é absoluta e ilimitada, de sorte que ele não poderia criar fórmulas *jurídicas* conflitantes com a Constituição e até com a mais primária das lógicas jurídicas. O texto há de ser examinado à luz de todo o sistema constitucional, tributário ou não. Embora a matéria de isenções tributárias deva ser estritamente *legal*, no sentido de que deva se estruturar em texto de lei *stricto sensu*, como ato promanado do Poder Legislativo ou do Poder no exercício de funções legislativas (art. 97, inciso VI, do CTN), nada obsta a que a base dessa *lei* seja um ato do Poder Executivo ou de Poder no exercício de funções executivas. O que se quer dizer é: como se opõe a que o Executivo proponha uma isenção em projeto de lei, também ele poderá propor o mesmo através de convênio, que envie à ratificação do Legislativo. Assim, estaria perfeitamente coberta a exigência constitucional e tradicional ao direito tributário, de que só à lei, ato do Poder Legislativo no exercício de funções legislativas, caberia o estabelecimento de isenções."

.....

"13. Antes já citamos que a Constituição, interpretada pelo conjunto de seus dispositivos, apontava a significação desses termos "*celebrados e ratificados*", constantes do § 6º do seu

art. 23, não bastasse o ridículo de admitir que o Estado, por um só de seus poderes, pudesse executar os dois atos, desde que a prática de um (a celebração) dispensaria a do outro (a ratificação), se assim realmente fosse. Os dispositivos constitucionais que nos apontam o caminho certo nessa questão, acima citados, atribuem ao Poder Legislativo federal a competência para ratificar os acordos e tratados internacionais firmados pelo Executivo, na órbita internacional. Também já dissemos que pelo menos uma Constituição estadual, a do Rio Grande do Sul, teve a decisão de estabelecer a regra da ratificação do convênio pelo Legislativo, embora outros estados, sem coragem de dizê-lo na Constituição, viessem ratificando os convênios por decreto do Executivo.

14. Dessa forma, o Legislativo brasileiro concordou, pacificamente, que se lhe retirasse uma das funções indelegáveis, garantida pela Constituição. Mas, fez ainda mais: admitindo que as reuniões de onde sairão os convênios sejam presididas por representantes do Governo Federal (art. 2º da Lei Complementar nº 24/75) e estabelecendo na Lei Complementar regras de aprovação tácita dos convênios por estado que não ratifique o convênio em certo prazo, quebrou a estrutura fundamental do federalismo, retirando dos estados a autonomia de decisão em matéria que é (ou deveria ser) de sua exclusiva competência. Desde o instante em que a unidade da federação não possa decidir com autonomia em matéria de suas finanças, fica certo que não gozará também de autonomia política, visto como esta depende estreitamente daquela."

(14) O CONFAZ adquire *status* de órgão da administração pública federal através da Medida Provisória nº 150, hoje lei nº 8.028, de 12.04.90, publicada no DOU de 13.04.90, art. 23, IV, "a".

(15) CF, art. 150, I.

(16) O professor Eros Roberto Grau (1990:27) doutrina:

"Insisto, novamente, em que o vocábulo *Direito* pode conotar tanto o *Direito legítimo* quanto o *Direito ilegítimo*. Não obstante, porque não se confundem – embora não se oponham, necessariamente – *legalidade e legitimidade*, são objetos distintos o *Direito legítimo* e o *Direito ilegítimo*... Ao referir a *legalidade*, o *domínio da lei*, neste passo, estou a me reportar a um *critério formal* e não *material*. Já em outro sentido é usado o vocábulo *legitimação* (legitimação do Estado, legitimação do capitalismo); neste, refere-se o processo sociológico – e não jurídico – de aceitação, de formação de consenso social positivo em relação a determinada instituição. Assim, temos que *legalidade* e *legitimidade* são critérios jurídicos, o primeiro caracterizado como formal, com o que se pretende, consciente ou inconscientemente, seja axiologicamente neutro; o segundo, caracterizado como material, axiológico. Já a *legitimação* é critério sociológico e não jurídico.

Ainda que a *legalidade*, na dinâmica do Estado de Direito, preencha, enquanto noção formal, todos os espaços no âm-

bito dos quais estaria em pauta o debate a respeito da *Legitimidade* do Direito (noção material) - problema que, nestas condições, é ignorado ou equivocadamente atrelado à questão do Direito Natural ou exclusivamente considerado desde perspectiva formal - embora o Direito cumpra também a função, no mercado de produção capitalista, de *legitimação* da classe dominante, ainda assim é marcante, sobretudo nessas sociedades, a importância do *domínio da lei*."

(17) Diogo de Figueiredo Moreira Neto (1989: 2-3) leciona:

"A definição do Estado como *Democrático* e de *Direito* (art. 1º da Constituição) pressupõe o reconhecimento de duas distintas ordens de referência ética: a ético-política e a ético-jurídica.

À ordem ético-política corresponde o conceito de *legitimidade* e à ordem ético-jurídica o conceito de *legalidade*, tal como serão tratados no presente trabalho.

Ambas as ordens, porém, nada mais representam que disposições estáveis do poder na sociedade; uma ordem legitimada pela estabilização do poder em torno de *valores* consensualmente aceitos e uma ordem legalizada pela estabilização do poder positivado em *normas* coativamente impostas.

Essa abordagem integrada só se tornou possível após meio século de ponderáveis contribuições científicas que realizaram a aproximação e a inter-relação das disciplinas sociais, especialmente da Política e do Direito, graças à afirmação do

poder como categoria fundamental a ambas.

Embora a legalidade seja a qualidade do produto do poder para o Direito e a legitimidade, a qualidade do produto do poder para a Política, e não obstante o alto interesse sempre despertado entre sociólogos e políticos, juristas e cientistas políticos, a sistematização integrada desses dois temas ainda aguarda um tratamento satisfatório, apesar de alguns trabalhos clássicos e modernos disponíveis."

(18) A falta de legitimidade na imposição tributária é flagrante: até o Banco Mundial (Bird) pede, desde 1989, tributação mais justa, conforme atesta Calliari (1989: 8-5), na Folha de São Paulo.

a) Raymundo Ferreira Guimarães, autor de O Sistema Tributário no Brasil: A Necessidade de Uma Nova Reforma "in" Análise Conjuntural (1991: 88-89) discorre:

"Embora a constituição Federal de 1988 tenha avançado ao introduzir, como princípio programático, a regra fundamental, constante da Constituição de 1946, da personalização dos impostos e de sua graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte, a preocupação principal dos Constituintes, ao votarem o novo sistema tributário e sua partilha entre União, estados e municípios foi de corrigir a primeira característica negativa apontada acima, isto é, a *centralização dos tributos e suas receitas nas mãos da União*, de vez que foi reduzido o número de

impostos de competência da União de 11 para sete, aumentado o de competência estadual de três para quatro (*sic*) e o de competência municipal, de dois para quatro."

.....

"Além disso, apesar de a carga tributária estar relativamente baixa, mas mal distribuída (terceira característica negativa), ela continua pesando forte e regressivamente sobre os contribuintes de média e, sobretudo, de baixa renda, como ocorria no passado, já que esse problema não foi objeto principal de cogitação por parte dos Constituintes de 1988, ressalvando-se apenas a autorização para instituição do imposto sobre grandes fortunas, o que até o momento não ocorreu."

b) Eduardo Lacher (1991: 99-100) analisa:

"Outro problema do atual sistema tributário nacional é que este privilegia de forma muito acentuada os impostos sobre a despesa, explorando pouco fontes como a renda e o patrimônio. Tal característica assume um caráter perverso, uma vez que os impostos sobre a despesa dissociam o contribuinte legal do contribuinte de fato. O que ocorre é que quando se cobra um imposto sobre circulação de mercadorias, por exemplo, o contribuinte legal é a empresa, e o contribuinte de fato é o consumidor, pois as empresas possuem condições de "repassar" o ônus tributário para o preço das mercadorias, como se fosse mero custo de produção, e desse modo, em cada transação de compra e venda, o consumidor paga o tributo de forma indistinta. O aspecto perverso que deriva da cobrança desse tributo é que esta, por suas características, o despersonaliza e o torna menos justo do ponto de

vista social, uma vez que não leva em conta a capacidade contributiva de cada indivíduo.

Outro sério problema do sistema tributário nacional diz respeito a sua regressividade. O que ocorre é que, num sistema tributário regressivo, quem possui maior capacidade contributiva menos contribui efetivamente para o fisco, e quem possui menor capacidade contributiva mais contribui. Os dados da Tabela 2 ilustram essa característica através da análise da divisão carga tributária por classes de renda. Temos que, enquanto um indivíduo percebia um salário mínimo contribuía com 33,5% da sua renda para os cofres públicos, outro indivíduo que percebia mais de 100 salários mínimos contribuía com apenas 15%.

Tabela 2

Carga tributária sobre as classes de renda no Brasil - 1975

CLASSES DE RENDA	CARGA TRIBUTÁRIA
Até 1 SMs	33,5
De 1 a 2 SMs	29,3
De 2 a 5 SMs	30,9
De 5 a 10 SMs	31,3
De 10 a 20 SMs	33,9
De 20 a 40 SMs	33,1
De 40 a 50 SMs	29,5
De 50 a 75 SMs	25,8
De 75 a 100 SMs	21,0
Mais de 100 SMs	15,0

FONTE: Eris, Ibrahim et alii (1979). Distribuição da Renda e Sistema Tributário no Brasil. São Paulo, ANPEC, apud PEREIRA, L.C. Bresser (1986). *Economia brasileira*, São Paulo, Brasiliense. p. 148."

(19) CF, art. 145, § 1º.

(20) Humberto Pereira (1989: 205) conclui:

"A igualdade material está estampada na Constituição de 1988, também, como objetivo fundamental (artigo 3º) e como princípio da Ordem Econômica (artigo 170, VII).

Além disso, a Ordem Econômica destina-se a "assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social" (artigo 170). E justiça social significa justiça distributiva da qual um dos instrumentos fundamentais é o tributo que, portanto, deve orientar-se por esse princípio.

3. A Constituição de 1988 expressamente vedou a instituição de "tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente," no artigo 150, II, e, no artigo 145, § 1º, estabeleceu a graduação dos impostos "segundo a capacidade econômica do contribuinte".

Contudo, considerando-se que expressamente a Constituição não veda a aplicação da progressividade, em relação a nenhum tributo, e com base na doutrina mais contemporânea sobre o princípio da igualdade e seu instrumento operativo mais específico, o princípio da capacidade contributiva, pode-se afirmar que ao sistema tributário como um todo é aplicável o critério da progressividade e que a função extrafiscal do tributo submete-se ao sentido superior exigido pelo princípio da igualdade, na direção da justiça social e distributiva."

(21) Como se afirma na introdução deste trabalho, não se dispõe e nem se acredita em fórmulas mágicas: impostos regressivos existem até nos países capitalistas avançados. Mas, se houver disposição de cumprimento ao juramento à Constituição, fato que exterioriza a submissão da administração pública, por seus titulares, às normas, através de alterações das leis pode-se simplificar a legislação tributária, diminuir o caráter regressivo dos impostos nacionais, extinguir as contribuições sociais que adquirem o caráter de regressividade, pois são repassadas ao custo das mercadorias e serviços e acentuar a progressividade do IR e dos impostos sobre o patrimônio.

Obviamente, tal reorientação deve ser secundada por uma eficaz administração tributária.

(22) Como se afirma anteriormente, o art. 60, §4º, da Constituição de 1988 impede que o poder constituinte derivado adote "emendas tendentes a abolir a Federação."

Inferese que os movimentos para a centralização da maioria das receitas derivadas na União estão conectados com a ausência de soberania nacional, a qual não é o objetivo desta dissertação.

Mas, tanto o Bird (citado na Nota 18, acima) quanto o FMI dão os seus palpites: agora mesmo, o diretor-gerente desse último organismo citou abençoou a proposta (ainda não redigida!) da Comissão Executiva da Reforma Fiscal, conforme o jornal Folha de São Paulo.

(23) Até junho de 1992 foram aprovadas as seguintes leis complementares tributárias:

- a) Lei Complementar nº 61 - de 26-12-89, (DOU de 27-12-89), FPE no IPI.
- b) Lei Complementar nº 62 - 28-12-89, (DOU de 29-12-89), cálculo do FPE.
- c) Lei Complementar nº 63 - 11/01/90, (DOU de 12-01-90) -FPM.
- d) Lei Complementar nº 64 - 18-05-90, (DOU de 21-05-90), inelegibilidade, prazos de cassação.
- e) Lei Complementar nº 65 - 15/04/91, (DOU de 16-04-91), define os produtos semielaborados.
- f) Lei Complementar nº 66 - 12/06/91, (DOU de 13-06-91), composição do Conselho da Sudene.
- g) Lei Complementar nº 67 - 13/06/91, (DOU de 14-06-91), composição do Conselho da Sudam.
- h) Lei Complementar nº 68 - 13/06/91, (DOU de 14-06-91), composição do Conselho da Suframa. (Fonte: Lex Editorial S.A. - São Paulo).

(24) Paradoxalmente, a Constituição de 1988 nomeia o mandado de injunção, remédio destinado a suprir "falta de norma regulamentadora que torne inviável o exercício dos direitos e liberdades constitucionais e das prerrogativas inerentes à nacionalidade, à soberania e à cidadania" (art. 5º, LXXI). Entre elas - prerrogativa inerente à cidadania - situa-se o cumprimento das obrigações tributárias. Logo, persistindo

essa situação de limbo, com a eficácia de quase toda a legislação tributária anterior, configura-se grave crime contra a cidadania. Este assunto está melhor exemplificado na Nota 28, abaixo.

(25) As duas primeiras expressões são de Alfredo Augusto Becker (1972) e (1989); a última é de Marcos Cintra Cavalcante de Albuquerque (1991: 3-2).

(26) O professor Cretella Jr. (1991: 2141), discorrendo sobre o princípio da legalidade diz que ele é "expresso por juízo categórico imperativo sob a forma "suporta a lei que fizeste" (*Legem patere quam fecisti, pati legem quam fecisti; tu patere legem quam fecisti*. Do verbo depoente latino *partior, pateris, passus sum, pati*: suportar, tolerar, sofrer. Cf. os enunciados de Waline, *Droit administratif*, 6ª ed., 1952, p. 137 "*legem patere quam fecisti*" - , 9ª ed. do *Droit administratif*, 1963, p. 463 - "*legem patere quam ipse fecisti*" -: Jacques Dembour, *Droit administratif*, 1970, p. 43 - "*patere legem quam ipse fecisti*" -; Pierre Wigny, *Droit Administratif*, 1953, p. 65 - "*pater legem quam fecisti*" -; Jean Rivero, *Droit Administratif*, 12ª ed., 1987, p. 95 - "*tu patere quam fecisti*" -; nosso *Direito administrativo brasileiro*, Rio de Janeiro, ed. Forense. vol. I, p. 4 e *Tratado de direito administrativo*, Rio, 1966, ed. Forense, vol. I, p. 17)."

(27) Deoni Pellizzari (1990: 45 e 47) aborda os temas:

"As maneiras de evitar o pagamento ou recolhimento de tributos podem ser divididos em dois grandes grupos: a elisão e a evasão tributárias.

Entende-se por elisão o ato ou fato que tem por objetivo evitar o aparecimento da obrigação tributária, sem a prática do dolo ou fraude. Ela também é conhecida por economia de imposto, economia fiscal, poupança fiscal, elusão, evasão legal, evasão legítima e evasão lícita.

A elisão tributária pode se apresentar sob duas formas distintas:

- 1 - Induzida ou permitida ou, ainda, organizada pela lei.
- 2 - Resultante de lacunas da lei.

A elisão induzida ou permitida ou, ainda, organizada pela lei, é fruto do legislador que, por razões extrafiscais, permite a prática de certos negócios sem ônus fiscal, os quais, por princípio, deveriam ser tributados, pois são perfeitamente enquadrados no campo de incidência dos impostos previstos. Este tipo de elisão é decorrente da imunidade, da não-incidência, da isenção, das reduções de base de cálculo, dos prazos especiais, dos créditos simbólicos, dos créditos presumidos, enfim, de todas aquelas figuras que fazem com que o contribuinte não recolha ou recolha parte do tributo, que, em tese, seria devido. Pode-se incluir neste tipo as anistias fiscais, moratórias e remissões

fiscais."

.....

"A elisão resultante de lacunas da lei é decorrência das "brechas" dos textos legais, que especialistas descobrem e com as quais orientam seus negócios, de maneira que eles sejam feitos sem a incidência do imposto, ou com um ônus menor, por ser a lei mal elaborada."

.....

"A questão da elisão pode ser resolvida por vontade política de não dar benefícios desnecessários e de promover uma melhor elaboração das leis tributárias, evitando lacunas.

.....

Entende-se por evasão tributária tanto o simples não pagamento ou não recolhimento do tributo previsto em lei, quanto a ação consciente, espontânea, dolosa ou intencional do contribuinte, que valendo-se de meios ilícitos, visa evitar ou eliminar, reduzir ou retardar o pagamento ou recolhimento de tributo considerado devido por lei."

(28) A respeito da falta de legitimidade da legislação, a revista Exame (1992: 30-31) faz o seguinte diagnóstico:

"Desde que o Ministro Marcílio Marques Moreira assumiu a pasta da Economia, há pouco mais de um ano, o governo deixou de editar medidas que trombam de frente com a Constituição. Contribui para isso a nova postura do Executivo de intervir o menos possível na economia e evitar conduzi-la de sobressalto em so-

bressalto. Apesar disso, o governo tem sido obrigado a administrar um enorme fardo, representado por pendências jurídicas herdadas do passado. Esse fardo pode ser comparado a uma bomba de efeito retardado capaz de dinamitar os cofres do Tesouro Nacional, pois envolve cifras de algumas dezenas de bilhões de dólares. Há uma longa lista de pendengas em discussão nos tribunais. Os temas incluem o questionamento da legitimidade do Finsocial e da aplicação da TR nos contratos do Sistema Financeiro de Habitação, SFH, a troca de indexadores nos balanços das empresas, os 147% de reajuste das aposentadorias e pensões. E muito mais.

Alguns desses problemas não são recentes. Mas nos últimos dois anos houve uma verdadeira avalanche de liminares concedidas pela Justiça. Pode ser um sinal de que a chamada sociedade civil não agüenta mais empurrar goela abaixo a fúria tributária do governo e suas trapalhadas jurídicas.

"Existe uma consciência de cidadania, tanto das pessoas físicas como das jurídicas, para defender mais os seus direitos," diz o procurador-geral da República, Aristides Junqueira. Passadas duas décadas de regime autoritário e meia de planos econômicos fracassados, com leis e medidas provisórias contendo inconstitucionalidades flagrantes, era de se esperar uma reação dos contribuintes e dos juízes. E ela veio.

Boa parte da queda de arrecadação de quase 15% no primeiro semestre é atribuída às liminares ganhas contra a cobrança do Finsocial. Havia, até abril deste ano, 25.477 ações contra essa contribuição que sustenta uma parcela ponderável das despesas médico-hospitalares do governo federal, conforme levantamen-

to da procuradoria-geral da Fazenda Nacional. A perda de receita no Finsocial superou a casa do bilhão de dólares e motivou uma verdadeira cruzada do ministro da Saúde, Adib Jatene, para conscientizar os empresários de que isso poderia paralisar os hospitais. "Os casos individualizados são suportáveis", afirma o procurador-geral da Fazenda Nacional, Tércio Sampaio Ferraz, também professor de Direito da USP. "O problema é quando há uma generalização que acaba batendo contra o sistema orçamentário".

Até as estatais deixaram de recolher essa contribuição. Mas o Finsocial, com ações que rolam na Justiça desde 1982, quando foi criado, é apenas a ponta do iceberg. Existe uma enorme fieira de outras pendengas jurídicas que tiram o sono dos chefes de alguns dos principais gabinetes da Esplanada dos Ministérios, em Brasília. Uma delas, de efeitos gigantescos, ameaça o equilíbrio do SFH. Se o Supremo Tribunal Federal acolher a inconstitucionalidade de uma série de artigos da Lei nº 8.177, atendendo à solicitação do Ministério Público os saldos devedores e as prestações da casa própria não poderão ser corrigidos pela taxa referencial de juros, TR. "Isso acaba com o sistema, afirma Ferraz. Segundo estimativas da área econômica do governo, a não-correção das prestações pode provocar um rombo de aproximadamente 30 bilhões de dólares, ou quase duas vezes as reservas internacionais do país.

.....

A TR foi o pior rescaldo da fracassada tentativa de desindexação da economia do Plano Collor II, de janeiro do ano passado. Os cálculos da Receita Federal mostram que a iniciativa

da equipe da ex-ministra Zélia Cardoso de Mello provocou uma queda de 9,22% na arrecadação esperada para o ano passado ou 1,4 trilhão de cruzeiros a preços correntes. Esse foi o preço pago pela falta de um indexador apropriado para corrigir o pagamento dos tributos em atraso. A introdução da TR, nesse contexto, foi uma emenda pior que o soneto. A sua aplicação acabou sendo derubada na Justiça para os pagamentos do imposto de renda do ano passado e então o prejuízo aumentou. O resultado, segundo Ferraz, foi uma perda para os cofres da União ao redor de 3 trilhões de cruzeiros a valores médios de 1991."

Esses são exemplos do cobrar mal; quanto ao gastar pior, a falta de retorno do pagamento dos tributos, em investimentos do setor público, e os desvios relatados diariamente pela imprensa constituem a demonstração dessa afirmação.

(29) As três proposições de reforma tributária, relatadas no capítulo III, demonstram a manutenção da regressividade; a proposta da comissão executiva da reforma fiscal deixa de fora qualquer tipo de imposto sobre o patrimônio de pessoas físicas, por exemplo.

6. Referências bibliográficas

- . ALBUQUERQUE, Marcos Cintra Cavalcanti. Frankenstein tributário. Jornal Folha de São Paulo. São Paulo (): 3.2; 22-09-91.
- . BECKER. Alfredo Augusto. Carnaval Tributário. São Paulo: Saraiva, 1989. 122p.
- . _____. Teoria Geral do Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. 821p.
- . BORTOT, Ivanir José. FINSOCIAL. Arrecadação é inferior à meta do governo. Jornal Folha de São Paulo. São Paulo (23.079): 2-7; 10.06.92.
- . CALLIARI, Marcelo Procópio. Banco Mundial pede tributação mais justa. Jornal Folha de São Paulo. São Paulo (): 8-5; 14.10.89.
- . CRETELLA JÚNIOR, José. Comentários à Constituição de 1988. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1991. 2.374 p. (Vol. IV).
- . FANUCCHI, Fábio. Inconstitucionalidades da lei complementar nº 24, de 1975. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro (120): 507-511, abr./jun. 1975.

- . FERREIRA, Aurélio Buarque de Hollanda. Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa. 2ª ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986. 1838 p.
- . GRAU, Eros Roberto. A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (Interpretação e Crítica). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1990. 336 p.
- . GUIMARÃES, Raymundo Ferreira. O Sistema Tributário no Brasil: A Necessidade de Uma Nova Reforma. Análise Conjuntural. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística da Secretaria de Coordenação e Planejamento, 1991. p. 85-94.
- . LACHER, Eduardo. Reforma Tributária e Redistribuição de Renda. Análise Conjuntural. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística da Secretaria de Coordenação e Planejamento, 1991. p. 95-105.
- . Camdessus promete ajuda. Jornal Folha de São Paulo. São Paulo (23.079): 1-12; 10.06.92.
- . MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Legitimidade e Discrecionalidade. Novas Reflexões sobre os Limites e Controle da Discrecionalidade. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1989. 73 p.
- . PANTZIER, Helge Detlev. Impostos Indiretos no Brasil. Uma proposta. Florianópolis: UFSC/CPGD. Dissertação de Mestrado defendida em 1980. 150p.

- . PELLIZARI, Deoni. A Grande Farsa da Tributação e da Sonegação.
Petrópolis: Vozes, 1990. 132 p.
- . As Trapalhadas Custam Caro. Revista Exame. São Paulo (507):
30-31; 10.06.92.
- . PEREIRA, Humberto. O Princípio da Igualdade Tributária. Sua
Eficácia Face à Constituição de 1988. Florianópolis:
UFSC/CPGD. Dissertação de Mestrado defendida em 1989. 228 p.
- . SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positi-
vo. 7ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1991.
756 p.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

1. A forma federada do Estado brasileiro implica discriminação de competências tributárias privativas, capaz de assegurar autonomia política e administrativa aos entes políticos nacionais: União, Estados e Municípios, em igualdade de condições.
2. Em decorrência, a função da lei complementar, como se demonstra inclusive através das concepções doutrinárias, é a função de dispor sobre normas gerais que obrigam, igualmente, todos os entes políticos nacionais.
3. A lei complementar não pode, pois, deter função que limita a competência tributária privativa de Estados e Municípios, pois isto seria um atentado contra a Federação, contrariando expresso preceito constitucional.
4. Garantir a uniformidade de impostos de competência privativa de Estados e Municípios, através da atribuição ao Senado Federal para a fixação de suas alíquotas, também constitui atentado contra a Federação, ou pelo menos, contra a autonomia dos Estados (e Municípios) situados nas Regiões Sudeste e

Sul, em razão da maioria absoluta da representação dos outros Estados situados nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

5. A referida uniformidade tributária deve ser objeto ou de preceito constitucional próprio ou de preceito da lei complementar de normas gerais, embora o Congresso Nacional, no seu todo, também represente desigualmente os cidadãos brasileiros.
6. Esse fato - a representação desigual dos Estados e dos cidadãos no Congresso Nacional - pode ser corrigido através da lei eleitoral. Constata-se que qualquer tipo de mudança do sistema tributário nacional deve ser procedido após a alteração da lei eleitoral em vigor, para evitar-se as atuais distorções.
7. O princípio da legalidade, ao qual está submetida a administração pública, deveria implicar impedimento ao poder executivo de propor emendas à Constituição: esta atribuição é exclusiva do Congresso Nacional, o qual, sendo poder constituinte derivado, também está obrigado a preservar a forma federada do Estado Nacional.
8. As heteronímias ou antinomias constitucionais que atribuem à Federação brasileira o caráter de "federação mas nem tanto" perturbam o desempenho e a concretização do Estado de Direito.

9. Assim, a questão talvez pudesse ser resolvida com a convocação de uma Assembléia Nacional Constituinte, a qual poderia, inclusive, alterar a forma federada do Estado brasileiro.
10. De todo modo, no entanto, a legitimidade e a eficácia do sistema tributário nacional independem de alterações constitucionais: basta vontade política para implementar a simetria tributária na federação brasileira.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÍNDICE GERAL

- . ALBUQUERQUE, Marcos Cintra Cavalcanti de. O imposto único sobre transações (IUT). Análise Conjuntural. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística da Secretaria de Coordenação e Planejamento. 1991. p 56-64.
- . _____. Por uma revolução tributária. Folha de São Paulo (): , janeiro de 1990.
- . _____. (Organizador). Imposto Único Sobre Transações (Prós e Contras). São Paulo: M.C.C. de Albuquerque, 1991. 140 p.
- . _____. Frankenstein tributário. Jornal Folha de São Paulo. São Paulo (): 3.2; 22-09-91.
- . _____. O imposto único sobre transações (IUT). Revista da FGV-EAESP (): 3-19, 1991.
- . Assessoria Econômica da Secretaria da Fazenda de Santa Catarina. Participação Relativa no Total da Receita. Florianópolis: SPF, s. ed. 1991. 1 p.

- . Assessoria Legislativa da Câmara dos Deputados. Parecer sobre a PEC nº 17, de 1991. Brasília: Câmara dos Deputados, s.ed. 1991. 16 p.
- . As Trapalhadas Custam Caro. Revista Exame. São Paulo (507): 30-31; 10.06.92.
- . BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1972. 600p.
- . BASTOS, Celso Ribeiro et MARTINS, Ives Gandra. Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva, 1988. 466 p. (1º volume).
- . BECKER, Alfredo Augusto. Carnaval Tributário. São Paulo: Saraiva, 1989. 122p.
- . _____. Teoria Geral do Direito Tributário. 2. ed. São Paulo. Saraiva, 1972. 821p.
- . BIASOTO JR, Geraldo. Reforma Tributária: Além da simplificação. Análise Conjuntural. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística da Secretaria de Coordenação e Planejamento, 1991. p. 74-79.
- . BONELLI, Régis et SEDLACEK, Guilherme Luiz. A Evolução da Distribuição de Renda entre 1983 e 1988. Distribuição de Renda no Brasil. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1991. p. 47-67.

- . BORGES, José Souto Maior. Lei Complementar Tributária. São Paulo: Editora Resenha Tributária: Editora da Universidade Católica de São Paulo, 1975. 222 p.
- . BORTOT, Ivanir José. FINSOCIAL. Arrecadação é inferior à meta do governo. Jornal Folha de São Paulo. São Paulo (23.079): 2-7; 10.06.92.
- . BRASIL, Francisco de Souza. O ICM e os Impostos sobre Vendas no Brasil. Rio de Janeiro: Forense, 1987. 174p.
- . CALLIARI, Marcelo Procópio. Banco Mundial pede tributação mais justa. Jornal Folha de São Paulo. São Paulo (): 8-5, 14.10.89.
- . CAMARGO, José Márcio et GIAMBIAGI, Fábio (Organizadores). Distribuição de Renda no Brasil. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1991. 237 p.
- . Camdessus promete ajuda. Jornal Folha de São Paulo. São Paulo (23.079): 1-12; 10.06.92.
- . CASSONE, Vittorio. Direito Tributário. São Paulo: Atlas, 1990. 246p.

- . Circular SE/Nº 12/89, de 17-03-89. A Secretaria Executiva da Comissão Técnica Permanente do ICM - COTEPE/ICM encaminha a todos os Secretários de Fazenda ou Finanças dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios e aos respectivos representantes junto à COTEPE/ICM, Secretaria da Receita Federal, Secretaria Especial de Assuntos Econômicos e Procuradoria da Fazenda Nacional, a cópia da Ata da 16ª Reunião Extraordinária do Conselho de Política Fazendária - CONFAZ, realizada no dia 27 de fevereiro de 1989. 17p. (Documento não publicado, arquivado na pasta própria: "Atas do CONFAZ", na Gerência de Tributação da Direção de Fiscalização e Tributação da Secretaria do Planejamento e da Fazenda de Santa Catarina).
- . COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988. Sistema Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1990. 423p.
- . COMPARATO, Fábio Konder. O golpe por omissão. Folha de São Paulo. São Paulo (23.064): 1-3; 26.05.91.
- . CRETELLA JR., José. Comentários à Constituição de 1988. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1991. 2.374 p. (Volume IV).
- . _____. Comentários à Constituição de 1988. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1991. 2.993 p. (Vol. V).
- . DALLARI, Dalmo de Abreu. Collor ou Constituição. Folha de São Paulo. São Paulo (23.057): 1-3; 19.05.92.

- . DIAS, Carlos. Presidente da FEBRABAN é contra imposto único. Jornal Gazeta Mercantil. São Paulo (): , nov.91.
- . DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1992. 479p.
- . FANUCCHI, Fábio. Inconstitucionalidades da lei complementar nº 24, de 1975. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro (120): 507:511, abr./jun. 1975.
- . FERREIRA, Aurélio Buarque de Hollanda. Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa. 2ª ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986. 1838 p.
- . GRAU, Eros Roberto. A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (Interpretação e Crítica). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1990. 336 p.
- . GUIMARÃES, Raymundo Ferreira. O Sistema Tributário no Brasil: A Necessidade de Uma Nova Reforma. Análise Conjuntural. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística da Secretaria de Coordenação e Planejamento, 1991. p. 85-94.
- . LACHER, Eduardo. Reforma Tributária e Distribuição de Renda. Análise Conjuntural. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística da Secretaria de Coordenação e Planejamento, 1991. p. 95-105.

- . LAGEMANN, Eugênio. A Política Tributária de Rendas da União como motivação para Novas Reformas. Análise Conjuntural. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística da Secretaria de Coordenação e Planejamento, 1991. p. 49-55.
- . LAKATOS, Eva Maria et MARCONI, Marina de Andrade. Fundamentos de Metodologia Científica. São Paulo: Atlas, 1988. 238p.
- . LEITE, Rivadávia Pereira (Organizador). Convênios ICM 1989. Maceió: Secretaria da Fazenda do Estado de Alagoas, 1990. 163p.
- . _____. Convênios ICMS 1989. Maceió: Secretaria da Fazenda do Estado de Alagoas, 1990. 237p.
- . MADALENA, Nelson. Relatório sobre a reunião da Comissão Executiva de Reforma Fiscal realizada em 29.04.92. Florianópolis, s. ed., 1992. 4 p.
- . MARTINS, Ives Gandra. Sistema Tributário na Constituição de 1988. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1991. 326p.
- . _____. O Sistema Federativo e a Organização Tributária. Revista de Finanças Públicas. Brasília (366: 33-35); abril/maio/junho de 1986.
- . MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 13ª. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1987. 701p.

- . MENEGHETTI NETO, Alfredo e RUCKERT, Isabel Noêmia Junges. Sistema Tributário Brasileiro: Algumas Considerações. Análise Conjuntural. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística da Secretaria de Coordenação e Planejamento, 1991. p. 106-123.
- . MORAES, Bernardo Ribeiro de. Imposto Único sobre transações. Entrevista ao boletim "Impostos". Imposto Único Sobre Transação (Prós e Contras). São Paulo: M.C.C. de Albuquerque, 1991. p. 117-122.
- . MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Constituição e Revisão. Temas de Direito Político e Constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 1991, 527 p.
- . _____. Legitimidade e Discricionariedade. Novas Reflexões sobre os Limites e Controle da Discricionariedade. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1989. 73 p.
- . OLIVEIRA, Juarez de (Organizador). Código Tributário Nacional. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 1988. 353p.
- . PACHECO FILHO, Velocino. ICMS: Repercussão da Diferenciação das Alíquotas sobre a Margem de Lucro Efetiva. Florianópolis: Gerência de Tributação da Diretoria de Fiscalização e Tributação - SPF, s. ed., 1992. 5 p.

- . PAIVA, Odair et alii. O ICM no Estado de São Paulo e demais Tributos Estaduais. São Paulo: Imprensa Oficial do Estado S.A. - IMESP, 1984. 903p. (Vol. 3).
- . PANTZIER, Helge Detlev. Impostos Indiretos no Brasil: Uma Proposta. Florianópolis: UFSC/CPGD. Dissertação de Mestrado defendida em junho de 1980. 150p.
- . PANZARINI, Clóvis. Porque o Imposto Único não é solução. Imposto Único Sobre Transação (Prós e Contras). São Paulo: M.C.C. de Albuquerque, 1991. p. 33-36.
- . PASOLD, Cesar Luiz et alii. Coletânea de Sugestões quanto à Produção Acadêmica. Revista Convergência. Florianópolis: Editora da UFSC, 1987. 66p.
- . PASSARINHO, Jarbas et Alii. Exposição de motivos interministerial nº 411, de 03 de outubro de 1991. Brasília, s. ed., 1991. 21 p.
- . PASTORE, Affonso Celso. Avaliação Crítica da Reforma Tributária de 1965. Revista de Finanças Públicas. Brasília (348): 4-21; out/nov/dez. de 1981.
- . PELLIZARI, Deoni. A Grande Farsa da Tributação e da Sonegação. Petrópolis. Vozes, 1990. 132 p.

- . PEREIRA, Humberto. O Princípio da Igualdade Tributária. Sua Eficácia Face à Constituição de 1988. Florianópolis: UFSC/CPGD. Dissertação de Mestrado defendida em 1989. 228 p.
- . RAWLS, John. Uma Teoria de Justiça. Trad. de Vamireh Chacon. Brasília: Editora da UNB, 1981. 461p.
- . REALE JR, Miguel. Casos de Direito Constitucional. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1992. 126 p.
- . REZENDE, Fernando (Coordenador). Estudos para a Reforma Tributária. Rio de Janeiro: IPEA/INPES, 1987. 167p. (Publicação com tiragem limitada a 100 exemplares: Tomo I).
- . _____. O falso milagre do imposto único. Imposto Único Sobre Transação (Prós e Contras). São Paulo: M.C.C. de Albuquerque, 1991. p. 37-42.
- . ROCHA, Flávio. Proposta de Emenda à Constituição nº 17, de 1991. Brasília: Câmara dos Deputados, s. ed., 1991. 5 p.
- . SARTORI, Celso. Federação é contra nosso imposto. Jornal Gazeta Mercantil. São Paulo (): , dez.91.
- . SCHMÖLDERS, Günter. Teoria general del impuesto. Trad. de Luís A. Martin Merino. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1962. 305 p.

- . Secretaria de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda.
Recursos próprios e recursos efetivamente disponíveis da União, Estados e Municípios - 1967 a 1975. Revista de Finanças Públicas. Brasília (348): 24-32; out./nov./dez. de 1981.
- . Senado Federal. Constituições do Brasil. Brasília: Subsecretaria de Edições Técnicas, 1986. 593 p. (vol.I).
- . SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 7ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1991. 756 p.
- . TEMER, Michel. Elementos de Direito Constitucional. 8ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1991. 222 p.
- . ZAVARIZI, índio Jorge. ICM e a Federação. Florianópolis: UFSC/CPGD. Dissertação de Mestrado defendida em março de 1978. 141p.